



PRESENTACIÓN

■ **El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque**

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

Tras un largo proceso de información pública, acaba de presentarse al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que ha sido objeto de abundantes comentarios que han tenido como marco de referencia el texto preparado por el Ministerio y que ha sido objeto de algunas modificaciones antes de tomar su actual forma como Proyecto.

El contenido de la norma en preparación es bien extenso, afectando a un heterogéneo número de disposiciones legislativas vigentes, sean de índole estrictamente tributaria o no, y tiene como hilo conductor la prevención del fraude fiscal concebido y descrito según el plan general de lucha contra el fraude que se hizo público hace apenas un año y del que es heredera la Resolución por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006. No estamos, por tanto, sino ante una pieza más del entramado de instrumentos que se han diseñado por la Administración con la finalidad de combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, si bien, el proyecto de ley al que nos referimos, tiene dos rasgos que lo singularizan entre todos ellos: el hecho de tratarse de una norma con rango legislativo y estar dirigido a la prevención de aquellas conductas defraudadoras que se estiman más graves. Es decir, podemos afirmar que estamos ante la pieza que las autoridades tributarias estiman fundamental y básica pues suministrará el respaldo normativo necesario a la acción administrativa que habrá de seguirla.

Ante esta tarjeta de visita, no es de extrañar que, según hemos advertido antes, muchos especialistas ya se hayan ocupado de su estudio y dispongamos de una cierta doctrina al respecto, muy especialmente en lo que afecta a algunas de sus disposiciones que se refieren a la lucha contra las tramas de fraude organizado en el IVA y sobre las que ha incidido la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero de 2006, recaída en los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03. En otros casos disponemos ya de descripciones y análisis de gran parte de sus preceptos y de importantes críticas dirigidas a algunos de ellos por las innovaciones que pretenden introducir en nuestro ordenamiento. Por nuestra parte, simplemente queremos acercarnos al Proyecto desde un enfoque distinto que no pretende agotar y ni siquiera resumir algunos de sus contenidos, sino solamente valorar las reacciones de distinta naturaleza que la norma propuesta ha previsto

desencadenar en relación a las distintas conductas que se consideran fraudulentas o forman parte de comportamientos complejos conducentes al fraude.

A nuestro fin hemos de comenzar con un par de observaciones sobre el significado del Proyecto, pues de una primera lectura solo se deduce un catálogo de modificaciones de otras normas que vienen a introducir medidas de muy distinto signo, destacándose el hecho de que apenas encontramos disposiciones directa y abiertamente sancionadoras, no siendo tampoco significativas las que tienen como finalidad la reforma del régimen sancionador tributario. En efecto, salvo la modificación del artículo 202 de la LGT - infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos- o la disposición que tipifica como infracción especial el no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas para la determinación del valor de mercado de sus operaciones, apenas encontramos en el texto del proyecto un contenido propio y claramente sancionador, como sería esperable en una Ley que está encaminada a combatir el fraude fiscal. Como veremos más adelante, el contenido de la Ley de lo que se encuentra repleto es de disposiciones indirectamente sancionadoras, o restrictivas de derechos o de reforzamiento de las facultades administrativas de control frente a los contribuyentes.

Quizá pudiera explicarse esta situación en la propia finalidad de la ley, ya que siendo esta la de evitar y prevenir el fraude fiscal, tal objetivo encuentra mejor acomodo en medidas como las descritas y no en disposiciones estrictamente sancionadoras. Así nos lo da a entender la exposición de motivos cuando advierte que “frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”.

Sin embargo, a nuestro juicio, la anterior explicación no es plenamente satisfactoria ni justifica totalmente el contenido de la ley –que antes hemos descrito–, más bien el problema reside en que la norma desea afrontar un conjunto de conductas con importantes efectos en el fraude tributario pero de difícil tipificación o delimitación legislativa, de suerte que su inclusión en el catálogo de infracciones tributarias previsiblemente no siempre conseguiría ser efectivo ni completo, porque se trata esencialmente de ilícitos atípicos, de conductas preparatorias o encubridoras, etc., que son de difícil encaje en el estricto margen del derecho sancionador tributario. En concreto, el Proyecto de Ley rehúsa el empleo de técnicas propias del derecho sancionador tributario –sobre el que apenas incide- y entra en el mundo de las reacciones de compleja naturaleza jurídica, muchas de las cuales son de aplicación más simple y cómoda –por situarse al margen de las exigencias de la imposición de las sanciones propiamente dichas- aunque tengan un contenido tan represivo como el que naturalmente corresponde a las infracciones y sanciones tributarias. ¿Qué otra cosa sucede cuando se establece un supuesto de responsabilidad en el que se exigirán al responsable las deudas y sanciones del obligado principal?

Ahora bien, elegir la clase de reacción que debe desplegarse legalmente frente a las conductas relacionadas con el fraude fiscal, es una competencia que corresponde al legislador; que

podrá decidir si desea aplicar una sanción de naturaleza civil o indemnizatoria o una medida restrictiva de derechos, o si prefiere una medida de garantía de los intereses tributarios o una sanción represiva, pero la elección no debe hacerse ni con arbitrariedad ni diseñando medidas que bajo un nomen iuris ya reconocido en el mundo del Derecho, se oculten figuras y respuestas que realmente no se correspondan con aquella calificación sino con otra naturaleza distinta. En resumen, que, cuando en la lucha contra el fraude fiscal, la Ley no acude preferentemente a la técnica puramente sancionadora sino al establecimiento de medidas de otra clase –aunque pueda explicarse hasta un cierto grado esta reacción–, debemos plantearnos si verdaderamente se trata de una renuncia razonada al empleo de dicha técnica penal o si simplemente estamos ante una “fuga formal y nominal” pues materialmente se están empleando medidas indirectamente sancionadoras, que se aplicarán al margen de los principios y procedimientos previstos para las sanciones propiamente tales. No debemos olvidar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en aplicación del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos ha declarado que “son sanciones de carácter penal las medidas que cumplan una función preventiva y represiva, y en consecuencia deben ajustarse a un auténtico procedimiento penal tributario”.

Y, en segundo lugar, debemos también indagar si el uso de estas medidas se ha hecho adecuadamente o si se han olvidado las exigencias del principio de proporcionalidad, pues aunque estamos ante la búsqueda de una finalidad constitucionalmente legítima –como es la prevención del fraude fiscal– la adecuación a Derecho de toda medida elegida ha de hacerse también desde otros parámetros y valores jurídicos y constitucionales. A saber; la seguridad que debe inspirar las relaciones mercantiles entre particulares; la misma seguridad jurídica; el sacrificio impuesto a derechos económicos reconocidos en nuestro ordenamiento; etc. Así, creemos que no deben echarse sobre el contribuyente nuevas cargas destinadas a facilitar la exacción del tributo cuando la raíz del problema se encuentra en la falta de organización de los servicios públicos o en la falta de cooperación entre las Administraciones afectadas, siendo que esta se encuentra regulada en las normas vigentes y se diseña sobre la base de datos y declaraciones ya aportadas por los interesados.

A este efecto, es el principio de proporcionalidad el baremo a utilizar en la valoración que ahora proponemos del Proyecto de Ley. Desde este enfoque encontramos en el examen del texto propuesto una gama de disposiciones que van desde el mero incremento de las facultades y medios de control de operaciones, hasta restricciones de derechos con indudable carácter sancionador. Disposiciones y medidas que por contenerse en una norma con rango de ley que las introducirá a lo largo de todo nuestro ordenamiento tributario, serán de aplicación general y, con el tiempo, fuera del contexto –prevención del fraude– en el que ahora se dictan.

Aunque no es posible ahora llevar a cabo un examen detenido, ni siquiera de algunos de los preceptos que se proponen, sí podemos ofrecer un breve recorrido por el articulado del proyecto para llamar la atención sobre el distinto significado de algunas de las medidas que en él se contienen.

Así, con el efecto de mero incremento de los medios y facultades de que dispone la administración para realizar controles y comprobaciones de ciertas operaciones, destacamos la reforma del artículo 57 de la LGT, que amplía los medios de comprobación de valores, de

forma que se podrán aplicar coeficientes multiplicadores, publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en registros oficiales. De esta forma, se respaldan legalmente actuaciones de valoración que se consideraban no ajustadas a derecho por nuestros tribunales en la medida en que prescindían de la concreción necesaria para apreciar todas las circunstancias a considerar en un determinado bien, producto o renta y que constituirían una garantía de acierto en el hacer administrativo. Con la nueva norma, se apreciará además un desplazamiento de la carga de la prueba sobre el contribuyente.

Con un significado semejante, encontramos también la forma en que se admite que, en caso de operaciones vinculadas, terceros afectados por la valoración administrativa de aquellas, puedan interponer recursos y reclamaciones, con el efecto de que se “interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza”, siendo lo más razonable la mera suspensión de los plazos durante la sustanciación de tales recursos, pero no la interrupción con el efecto de volver a iniciarse el cómputo de aquellos.

Por último, la reforma de la Ley del Notariado viene a introducir nuevos deberes a cargo de estos fedatarios que quizá sobrepasen lo que es propio de sus funciones y sin que se pueda apreciar el efecto deseado de que las escrituras públicas que documenten las operaciones relativas al tráfico inmobiliario reflejen los verdaderos valores por los que se realizan. Del mismo modo, tampoco la inclusión de la referencia catastral en los contratos de suministro relativos a los bienes inmuebles, creará una prueba ni siquiera indiciaria del hecho de estar arrendados, salvo en determinados casos que no tardarán en ser los menos.

En segundo lugar mencionaremos algunas disposiciones que tienen como finalidad reformar regímenes simplificados de tributación al objeto de evitar el abuso de los mismos por parte de ciertos contribuyentes. En este caso, nuevamente se suscita la necesidad de valorar las medidas que se proponen desde la perspectiva del fundamento y fines que sostienen a estos regímenes simplificados. Así, el establecimiento de una retención del 3 por 100 sobre los rendimientos de actividades económicas en el régimen de estimación objetiva, al margen de la indeterminación que solo el reglamento despejará en su día, parece que no tendrá el efecto esperado, sino que son previsibles respuestas tendentes a evitar que por este sistema de control de ingresos, determinadas empresas se vean expulsadas fuera del ámbito de la estimación objetiva. Efecto que se multiplicará al ponerse en conexión con la segunda reforma del régimen al computarse como una única actividad, las que, siendo semejantes, vengán siendo desarrolladas por el cónyuge, descendiente y ascendientes bajo una dirección común y compartiéndose medios personales o materiales.

A nuestro juicio, podrían haberse aplicado medidas de otra naturaleza que no tengan el efecto de crear nuevas obligaciones a cargo de terceros, quienes ya están obligados a declarar sus operaciones con terceros en las que se incluyen las que ahora se sujetarán a retención.

Mención especial merecen las medidas que tienen como efecto la restricción de derechos que están reconocidos con carácter general en otras disposiciones. Tales restricciones se han considerado por tribunales internacionales como de naturaleza sancionadora y, solo deben ser aplicadas en un procedimiento de tal naturaleza. Entre las muchas que se prevén en el Proyecto destacamos las siguientes:

-
- La limitación a la deducibilidad de ciertos gastos -servicios entre entidades vinculadas- que ahora se condiciona a que los mismos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Este requisito, que quizá nada añade a los ya vigentes para la deducción de cualquier gasto, solo incorpora un elemento nuevo de difícil concreción ya que no se especifica que la utilidad recibida sea de naturaleza económica, ni se delimita este término respecto del requisito de correlación con los ingresos que actualmente ya se aplica.
 - La limitación a la exención prevista legalmente para las embarcaciones afectadas a la actividad de alquiler; mediante la presunción de inexistencia de una actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por su titular en arrendamiento a él mismo o a una persona a él vinculada. Esta presunción, que en principio admite prueba en contrario, solo tiene el efecto de invertir la carga probatoria cuando la administración acredite la cesión parcial de la referida embarcación a una persona vinculada con el titular; de forma que su efecto no es el de impedir la exención sino el de forzar un conflicto para determinar hasta qué punto una cesión parcial y limitada puede tener como efecto la plena sujeción de la adquisición de la embarcación.
 - En tercer término, el cierre registral que se prevé para los títulos relativos a actos o contratos relativos al tráfico inmobiliario cuando en la escritura se haya hecho constar la negativa de los comparecientes a identificar los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados, es una medida que no se justifica en la estricta defensa de los créditos tributarios devengados con motivos de estas operaciones —lo que podría justificar su aplicación— sino en una conducta de mero peligro, ya que su presupuesto de hecho no implica el impago de ningún tributo ya devengado, por lo que su proporcionalidad no debe ser enjuiciada con los mismos argumentos con que se ha resuelto la cuestión cuando se trataba de defender la efectividad recaudatoria de los impuestos que gravaban la operación.
 - Finalmente, en cuanto a las sanciones que se imponen acompañando a la revocación del NIF de las entidades jurídicas, consistentes en el cierre registral correspondiente y en la prohibición a las entidades de crédito de realizar cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las entidades sancionadas, también resulta ser claramente grave, afectando además a un ámbito de operaciones —ingresos y pagos— que podría suponer el otorgamiento de una prioridad a la defensa de los intereses fiscales sobre los derechos de otras personas. Prioridad que carece de precedentes en nuestro ordenamiento en el que no siempre el crédito tributario tiene un tratamiento tan claramente preferente sobre cualquier otro.

Pero donde la utilización de medidas indirectamente sancionadoras se revela más importante y previsiblemente más censurable es en los múltiples casos en que el Proyecto de ley acude a la creación de supuestos de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude. Muchas de estas conductas deben ser consideradas verdaderas sanciones penales —no de carácter civil— pues no solo tienden a la reparación del daño causado por un comportamiento negligente y en la medida en que el cobro del principal obligado se pudiese ver gravemente dificultado, sino que se trata de fines claramente represivos.

Aunque doctrinalmente el tema ya ha sido objeto de amplios estudios que desvelan la naturaleza materialmente penal de muchos supuestos de responsabilidad tributaria hoy vigentes

y critican la facilidad con que estas medidas se dispersan en nuestro ordenamiento y se aplican al margen de las garantías propias de un procedimiento sancionador; la ley proyectada abunda en esta orientación y se puede decir que profundiza en los aspectos que han merecido mayores críticas por parte de los especialistas. Así, en muchos casos se extiende la responsabilidad a las sanciones tributarias, en otros se aplican a sujetos que no han incumplido ninguna obligación propia, y en otros se tipifican conductas de mero peligro como causantes de la responsabilidad tributaria.

Así, tenemos como ejemplos de lo anterior, la exigencia de responsabilidad solidaria respecto de los sujetos depositarios o gestores de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente pertenecientes a residentes en paraísos fiscales. Supuesto en que la ley quiere excluir además la aplicación del procedimiento administrativo previsto con carácter general para estos casos y en el que se le puede aplicar la ficción de considerársele representante del no residente. En segundo lugar, la responsabilidad subsidiaria que se prevé para los casos de fraudes en el IVA, que tan duras críticas ya ha merecido, tanto por la indeterminación del texto de la norma - razonablemente presumir; provecho extraordinario, precio notoriamente anómalo; alto grado de similitud-, como por su incidencia en las relaciones económicas entre particulares en las que introduce un factor de inseguridad para reaccionar ante un indicio, de carácter quizá subjetivo, de un posible fraude. Y, también en este ámbito de cuestiones referidas a la responsabilidad tributaria, debemos constatar no solo la tipificación de nuevos supuestos, sino el endurecimiento del régimen aplicable a los casos ya previstos en la LGT vigente. Así, cuanto se proyecta la extensión de la responsabilidad a las sanciones en muchos casos en que actualmente la responsabilidad se limitaba a los componentes de la deuda tributaria; o cuando, en relación a los responsables ya en la fase de recaudación – artículo 42.2 LGT-, se ordena que “no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”, expresión desafortunada que pretende limitar frente al principal obligado el efecto que pudiera derivarse de una impugnación realizada por el responsable.

Y, para concluir, los nuevos supuestos que amplían los previstos en el artículo 43 LGT, que tienen como destinatarios a “determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”. Supuestos que suponen materialmente la elevación de rango –a ley en este caso- de una técnica jurisprudencial, aplicable ahora generalizadamente –no caso a caso- como es el levantamiento del velo. O sea, su completa desnaturalización como técnica jurídica.

Pero es más, no solo es censurable esta previsión, sino que a ello deben añadirse otras observaciones también importantes. En primer lugar, el reconocimiento que hace la propia exposición de motivos del carácter penal de la medida, pues como dice textualmente “las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes”. Es decir, se tipifica como supuesto de responsabilidad lo que debería, quizá en su caso, configurarse como una sanción. Naturaleza que se corrobora al serles exigibles también las sanciones a estos sujetos. En segundo lugar, la propia imprecisión de los

términos de la Ley que utiliza expresiones que carecen de significado preciso en nuestro ordenamiento -control parcial efectivo; voluntad rectora común; creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta; unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial; etc.-. Y finalmente, la propia finalidad que se persigue con la medida que, como también confiesa la exposición de motivos, no es la efectividad o realidad del cobro de las deudas tributarias, sino la eliminación de dificultades – “modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro”, “tendientes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”-.

Desde esta perspectiva es difícilmente justificable la implantación, según dijimos, de una medida consistente en un legalmente generalizado levantamiento del velo de la personalidad jurídica.

Somos conscientes de los límites con que hemos abordado un tema de la envergadura que tiene el Proyecto de Ley que se ha presentado al Congreso, y de la omisión de muchas cuestiones absolutamente trascendentales –operaciones vinculadas, paraísos fiscales, etc.- pero estamos en un momento en el que el legislador debe cumplir con sus funciones de enmendar el texto y, junto a otras opiniones que ya se han recogido en las diferentes publicaciones de la AEDAF, queremos aportar nuestro enfoque, en el que postulamos calificar las medidas propuestas por su verdadera naturaleza y valorarlas jurídicamente desde las exigencias del principio de proporcionalidad. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Pilar Cubiles Sánchez-Pobre

José M. Domínguez Martínez

Salvador Miranda Calderín

Javier Ruiz Bursón

Documentos

Gabinete de Estudios AEDAF



Asociación Española de

Asesores Fiscales

"AsesorOnline es la solución tecnológica idónea para el Despacho Profesional"



AsesorOnline es la nueva solución tecnológica para el Despacho Profesional, que permite potenciar la relación con sus clientes. Reduce tiempos y costes en el envío de la documentación, gracias a la integración de la información, utilizando un sistema interno de planificación, gestión y seguimiento de tareas.

Infórmese: 902 200 246 - www.logiccontrol.es

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación**

■ **Pilar Cubiles Sánchez-Pobre**

Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

■ **SUMARIO:**

1. Atención al discapacitado en el Derecho Internacional
2. Descripción de las medidas fiscales en favor de las personas con discapacidad, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades
 - 2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.2. El Impuesto sobre Sociedades
3. Crítica de la normativa descrita. Propuestas para su modificación
 - 3.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 3.2. El Impuesto sobre Sociedades

La sociedad actual es cada vez más consciente de la importancia que tiene el colectivo de personas que sufren distintos grados de discapacidad¹ así como de la necesidad de lograr su integración en un plano de igualdad con el resto de los ciudadanos. Evidentemente, no es suficiente exigir una igualdad nominal donde los discapacitados reciban un trato equivalente al de una persona sin discapacidad. Evitar la discriminación de estas personas es el primer peldaño de una escalera que nos debe llevar a etapas ulteriores donde se trate de compensar el desigual punto de partida, de clara desventaja, hasta llegar a una igualdad de oportunidades real.

En esta línea, la Ley 51/2003 de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad², señala en su Exposición de Motivos que estas personas “precisan de garantías suplementarias para vivir con plenitud de derechos o para participar en igualdad de condiciones que el resto de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural del país”, siendo objeto de la Ley, según su artículo 1, “establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho de igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad”, entendiéndose por igualdad de oportunidades “la ausencia de discriminación, directa o indirecta... así como la adopción de medidas de acción positiva orientadas a evitar o compensar las desventajas de una persona con discapacidad”³.

El legislador no hace más que responder al mandato constitucional de otorgar una protección especial a este colectivo, ya que el artículo 49 de la Constitución establece que “los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos.” Este artículo se encuentra en el capítulo III del Título I, relativo a los principios rectores de la política social y económica. Al margen de que los términos para describir a los discapacitados hayan quedado desfasados, el espíritu del precepto es claro y debe servir de guía a los poderes públicos en el ejercicio de sus competencias.

Por otro lado, no se trata de promulgar una normativa específica para los discapacitados. Ello puede ser adecuado pero no es suficiente. Actualmente, la actuación de los poderes públicos debe inspirarse en el principio de transversalidad, es decir, debe comprender “las políticas y líneas de acción de carácter general en cualquiera de los ámbitos de la actuación pública, en donde se tendrán en cuenta las necesidades y demandas de las personas

¹ Según la Encuesta sobre discapacidades, deficiencias y estado de salud realizada por el Instituto Nacional de Estadística, con la colaboración del IMSERSO y la ONCE en 1999, el número total de personas con discapacidad ascendía a 3.528.221, lo que representa un 9% de la población española.

² Esta Ley sirve de complemento a la Ley 13/1982 de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos.

³ El artículo 5 de esta Ley reitera que los poderes públicos establecerán medidas contra la discriminación y medidas de acción positiva. Estas últimas se definen en el artículo 8 como “los apoyos de carácter específico destinados a prevenir o compensar las desventajas o especiales dificultades que tienen las personas con discapacidad en la incorporación y participación plena en los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, atendiendo a los diferentes tipos y grados de discapacidad” y el artículo 9 añade que “los apoyos complementarios podrán ser ayudas económicas, ayudas técnicas, asistencia personal, servicios especializados y ayudas y servicios auxiliares para la comunicación”.

con discapacidad”⁴. Dentro de las políticas en las que se debe prestar especial atención a este colectivo se encuentra la política fiscal. Las específica problemática de los discapacitados debe ser tenida en cuenta a la hora de elaborar la normativa tributaria. El legislador fiscal tiene ante sí un doble reto. Por un lado, aplicar el principio de acción positiva, es decir, otorgar beneficios que compensen la situación de desventaja de partida. Por otro lado, lograr que la tributación de los discapacitados sea justa y se corresponda con su verdadera capacidad económica, entendida ésta como la que realmente tienen una vez han cubierto sus especiales necesidades. Sólo de este modo se conseguirá una igualdad de trato efectiva pues es evidente que, si para compensar las minusvalías que padecen deben hacer frente a unos gastos superiores, las cantidades destinadas a sufragar tales gastos no pueden ser entendidas como una capacidad económica mayor.

Para lograr la integración real de estos ciudadanos en nuestra sociedad sería necesario adoptar dos tipos de medidas tributarias. En primer lugar, introducir normas diseñadas específicamente para responder a las necesidades de las personas discapacitadas o de su entorno cercano, es decir de los familiares de los cuales dependan. En segundo lugar, establecer normas que incentiven la realización de actividades o actitudes que mejoren la situación de los discapacitados en nuestra sociedad. Nuestra legislación ya ha adoptado ambos tipos de medidas. Este artículo se dedicará a describir las medidas adoptadas en los dos grandes impuestos de nuestro sistema fiscal: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Realizaremos una valoración crítica de las mismas y propondremos las modificaciones que sean pertinentes. Asimismo, nos atreveremos a sugerir las posibles líneas de actuación que se deberían seguir en el futuro. Debo precisar que este artículo se ceñirá a la tributación de los discapacitados y sus familiares, como personas físicas, así como a los beneficios que obtienen los empresarios, sean personas físicas o jurídicas, por realizar determinadas inversiones a favor de los discapacitados.

En cualquier caso, la especial preocupación por velar por los derechos de los discapacitados no está limitada a España sino que se encuentra también a nivel internacional y, por supuesto, en el contexto más próximo de la Unión Europea. Es natural que ello sea así ya que el peso demográfico de los discapacitados es igualmente importante a nivel mundial y la concienciación de que las necesidades de este grupo deben ser atendidas es general. Por ello, dedicaremos un pequeño epígrafe a la atención a los discapacitados a nivel internacional.

En definitiva, este trabajo se dividirá en los siguientes apartados:

- I. La atención al discapacitado en el Derecho Internacional.
- II. Descripción de las medidas fiscales en favor de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵ y en el Impuesto sobre Sociedades.
- III. Crítica de la normativa descrita. Propuestas para su modificación.

⁴ Artículo 2 f) de la Ley 51/2003 de 2 de diciembre.

⁵ Estudiaremos todas las medidas establecidas a nivel estatal. Por el contrario, las medidas a favor de los discapacitados que las CCAA han establecido en el ejercicio de sus competencias normativas no serán objeto de nuestro análisis.

I. La atención al discapacitado en el Derecho Internacional

El mundo de los discapacitados ha suscitado el interés de las distintas Organizaciones Internacionales tanto a nivel europeo como mundial. Hay que destacar que la atención prestada a nivel internacional a este colectivo apareció tardíamente pero se ha incrementado notablemente en los últimos años.

En general, en los primeros textos de las Naciones Unidas no hay referencias explícitas a los discapacitados. Obviamente, este colectivo tenía reconocidos iguales derechos al resto de las personas, ya que lo que sí especificaban los primeros textos era que todos tenían los mismos derechos sin que nadie pudiera ser discriminado por razón alguna⁶. Por tanto, la no referencia explícita sólo es muestra de la falta de sensibilización de la sociedad de aquel momento hacia las especiales necesidades de estas personas.

Será más adelante cuando la preocupación por este colectivo comenzó a hacerse patente. A fines de los años 60, la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social⁷ fijó como objetivo la protección de los impedidos y de las personas física o mentalmente desfavorecidas, y a partir de los años 70 aparecen diversas declaraciones, resoluciones y programas que tienen como protagonistas los diversos tipos de discapacitados⁸. Entre ellas, destaca la resolución sobre las "Normas Uniformes sobre la Igualdad de Oportunidades para las personas con discapacidad"⁹, que contiene un verdadero programa para guiar las actuaciones de los distintos gobiernos. Así, establece la obligación de los Estados de "crear las bases jurídicas para la adopción de medidas encaminadas a lograr los objetivos de plena participación y la igualdad de las personas con discapacidad"¹⁰ y dispone que los Estados "deberían considerar aplicar medidas económicas, esto es, préstamos, exenciones fiscales, subsidios con fines específicos y fondos especiales, entre otros, para estimular y apoyar la participación en la sociedad de las personas con discapacidad en un pie de igualdad"¹¹. Aunque la redacción de este último precepto es ciertamente tímida, pues tan sólo aconseja estudiar la posibilidad enunciada, no deja de ser una orientación que puede ser seguida por aquellos gobiernos que así lo deseen. La mera mención de las posibles medidas fiscales se puede considerar como de gran osadía ya que, como sabemos, los aspectos fiscales siempre se han considerado de exclusiva competencia de los Estados, implícita en su soberanía. El hecho de que esta Declaración las incluya demuestra la preocupación de los

⁶ Así ocurre en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 adoptada en la Resolución 217(III) de 10 de diciembre de 1948; en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales o en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos adoptados en la Resolución 2200 (XXI) de 16 de diciembre de 1966.

⁷ Resolución 2542 (XXIV) de 11 de diciembre de 1969.

⁸ Cabe citar entre otras: Declaración de Derechos del retrasado mental en la Resolución 2856 (XXVI) de 20 de diciembre de 1971; Declaración de los Derechos de los Impedidos en la Resolución 3447(XXX) de 9 de diciembre de 1975; Programa de Acción Mundial para las personas con discapacidad en la Resolución 37/52 de 3 de diciembre de 1982.

⁹ Resolución 48/96 de 20 de diciembre de 1993.

¹⁰ Artículo 15.

¹¹ Artículo 16.3.

Estados por responder a las necesidades de los discapacitados y su reconocimiento de la importancia que las medidas fiscales pueden tener para lograrlo.

Ya en el ámbito europeo, en el seno del Consejo de Europa se han adoptado numerosas resoluciones¹² y recomendaciones¹³. Destaca la Recomendación del Comité de Ministros "Una política coherente en materia de integración de personas con discapacidad"¹⁴. Esta resolución parte de la idea de que los Estados deban llevar a cabo una política global y coherente, en cooperación con las personas con discapacidad y las organizaciones por y para las mismas, para asegurar toda ayuda necesaria para las personas con discapacidad. Estas políticas se refieren a todas las áreas de la vida comunitaria y está particularmente dirigida hacia aspectos de prevención, tratamiento y rehabilitación de los discapacitados; educación y formación; empleo e integración social; investigación; acceso a la información y protección económica, social y legal. En este último aspecto se alude directamente a la política fiscal, disponiendo que "deben aprobarse medidas fiscales que cubran los particulares gastos en los que incurrir las personas con discapacidad en la vida diaria, especialmente en la adquisición de aparatos técnicos y vehículos si no están cubiertos por el sistema de la seguridad social". Esta norma podría servir de guía para nuestro legislador; el cual deberá establecer beneficios fiscales que compensen la menor capacidad económica de los discapacitados por el hecho de incurrir en unos gastos extraordinarios por razón de su minusvalía.

En el marco de la Unión Europea, el artículo 13 del Tratado de Ámsterdam¹⁵ estableció que "...el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar acciones adecuadas para luchar contra la discriminación por motivos de sexo, de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual". El Consejo, en ejercicio de sus competencias, aprobó la Directiva 2000/78/CE de 27 de noviembre, para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación por motivos de religión o convicciones, de discapacidad, de edad o de orientación sexual. Por otro lado, la Carta de los Derechos Fundamentales, proclamada en la Cumbre de Niza el 7 de diciembre de 2000, estableció en su art. 21 la prohibición de toda discriminación incluyendo específicamente la que tenga su origen en la discapacidad de la persona y en su artículo 26 dispuso que "La Unión reconoce y respeta el derecho de las personas discapacitadas a beneficiarse de medidas que garanticen su autonomía, su integración social y profesional y su participación en la vida de la comunidad."

En cuanto a la Constitución Europea¹⁶, ésta ha recogido en su parte segunda la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, lo que tiene trascendencia pues hace vinculan-

¹² V. entre otras, la Resolución del Comité de Ministros "Hacia la plena ciudadanía de las personas con discapacidad a través de las nuevas tecnologías integradoras". ResAP (2001)3 de 24 de octubre de 2001.

¹³ V. entre otras la recomendación de la Asamblea del Consejo de Europa "Hacia la plena integración social de las personas con discapacidad". N° 1592 (2003) de 29 de enero de 2003.

¹⁴ Recomendación 92-6, de 9 de abril de 1992.

¹⁵ Tratado de 2 de octubre de 1997.

¹⁶ En el momento de redactar este trabajo, se plantean dificultades para el futuro de la Constitución debido a los pronunciamientos en contra de los pueblos francés y holandés.

te los preceptos en ella recogidos. La no discriminación se encuentra en el art. II-81 y el reconocimiento de las medidas garantizadoras en el art. II-86, titulado "Integración de las personas discapacitadas". Por otra parte, el art. III-124, en la línea del art. 13 del Tratado de Ámsterdam, establece que "una ley o ley marco europea del Consejo podrá establecer las medidas para luchar contra toda discriminación por razón de sexo, raza u origen étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual". El Consejo deberá pronunciarse por unanimidad previa aprobación del Parlamento Europeo. Además, el artículo III-118 parece seguir el principio de transversalidad antes comentado al establecer que "en la definición y ejecución de las políticas y acciones, contempladas en la presente Parte¹⁷, la Unión tratará de luchar contra toda discriminación por razón de sexo, raza u origen étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual".

Precisamente es en el desarrollo de esas políticas donde la Unión podría velar por la integración de los discapacitados, señaladamente en materias como la salud pública, educación, juventud, deportes y formación profesional así como en las políticas de investigación, desarrollo tecnológico y política social y de empleo. En estos campos queda mucho por hacer a favor del colectivo de las personas con discapacidad. Así, si, a tenor del artículo III-278, la acción de la Unión "se encaminará a mejorar la salud pública y a prevenir las enfermedades humanas y las fuentes de peligro para la salud física y psíquica", ésta deberá promover acciones de los Estados para prevenir aquellas discapacidades que hubieran podido evitarse con la adopción de medidas básicas de precaución, por ejemplo en el entorno laboral o en carretera. En materia de educación y formación profesional¹⁸, la Unión debería promover y apoyar las acciones dirigidas a dotar a los discapacitados de la formación necesaria para su desarrollo personal así como para lograr ulteriormente su inserción laboral. Uno de los objetivos de la Unión en este campo es "fomentar el desarrollo de la educación a distancia"¹⁹. Esto podría ser de extremada utilidad para aquellos discapacitados con movilidad reducida ya que el estudio desde su propia casa les facilitaría enormemente el acceso a la formación que precisan. En el ámbito de la investigación y desarrollo²⁰, la Unión tiene por objetivo "fomentar las acciones de investigación que se consideren necesarias en virtud de los demás capítulos de la Constitución". Pues bien, si ponemos en relación este artículo con el ya mencionado art. II-86 sobre "medidas que garanticen su autonomía, su integración social y profesional y su participación en la vida de la comunidad", llegamos a la conclusión de que es misión de la Unión promover la investigación y el desarrollo de

¹⁷ La parte tercera de la Constitución Europea regula las políticas y el funcionamiento de la Unión. El principio de no discriminación deberá aplicarse a todas ellas, entre las que destacan: mercado interior; política económica y monetaria; empleo; política social; cohesión económica, social y territorial; agricultura y pesca; medio ambiente; protección de los consumidores; transportes; investigación y desarrollo tecnológico; seguridad y justicia. El principio también será aplicable cuando la Unión decida medidas de coordinación o complemento en materias como la salud pública, industria, cultura, turismo, educación, juventud, deportes y formación profesional; protección civil y cooperación administrativa.

¹⁸ La competencia de la Unión se reduce a apoyar y complementar la acción de los Estados en esta materia. Aún así, la influencia de la Unión en las líneas a seguir por los diferentes Estados podría ser importante. V. art. III-282 y III-283.

¹⁹ V. apartado f) del mencionado artículo III-282.

²⁰ Artículo III-248.

tecnologías que faciliten la vida de los discapacitados, compensando sus diferentes deficiencias físicas o psíquicas.

Finalmente, el artículo III-209, establece que la Unión tiene como objetivo el fomento del empleo y la mejora de las condiciones de vida y de trabajo, para lo cual el art. III-210 dispone que la Unión complementará la acción de los Estados en distintos ámbitos, entre los que destacan: la mejora del entorno de trabajo para proteger la salud y la seguridad de los trabajadores; la seguridad social y la protección social de los trabajadores así como la integración de las personas excluidas del mercado laboral. En esta materia son de interés la Resolución del Consejo de 15 de julio de 2003²¹ sobre el fomento de empleo y de la inclusión social de las personas con discapacidad así como las Directrices para las políticas de empleo de los Estados miembros aprobadas por la Decisión 2003/578/CEE del Consejo de 22 de julio, que recogían como prioridad la integración de las personas desfavorecidas entre las que se encuentran los discapacitados.

Como vemos, la Constitución da un margen importante a las instituciones europeas para adoptar medidas a favor de los discapacitados en cuestiones que pueden ser trascendentes para la integración de éstos en la sociedad. Hay que reconocer, sin embargo, que se trata en la mayoría de las ocasiones de acciones de mero apoyo o complemento de la acción estatal. Sin embargo, abogamos porque la actividad de la Unión sea atrevida en este campo.

Por otro lado, la preocupación de la Unión por este colectivo se pone de manifiesto en las numerosas Decisiones, Declaraciones y Programas relativos al mismo. Destacan diversas comunicaciones de la Comisión Europea. Entre ellas, "Hacia una Europa sin barreras para las personas con discapacidad"²² o la titulada "Igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad: un plan de acción europeo"²³. En esta última se establecen como objetivos no sólo asegurar la aplicación de la mencionada Directiva 2000/78/CE, sino integrar las cuestiones de discapacidad en las políticas comunitarias pertinentes y mejorar la accesibilidad para todos. Esto nos muestra cómo la idea de la transversalidad ha calado también a nivel europeo. No podía ser de otra manera, pues sólo desde una perspectiva transversal se lograrán verdaderos avances en la integración de las personas con discapacidad. No basta con unas pocas normas que atiendan ciertos aspectos de su problemática. Es necesario que estas personas reciban la atención necesaria en cualquier política que les afecte. Para alcanzar los objetivos señalados, se establece un plan de acción plurianual con vocación de continuidad hasta el año 2010. La Comisión se compromete a realizar un informe bienal en el que se analizará la situación de las personas con discapacidad así como los progresos registrados y definirá las perspectivas y prioridades de acción de los años siguientes.

En definitiva, la sociedad internacional y, más en concreto, la de nuestro entorno más próximo, Europa, es consciente de la existencia del colectivo de los discapacitados, de sus

²¹ 2003/C 175/01.

²² COM (2000) 284 de 12 de mayo de 2000.

²³ COM (2003) 650 de 30 de octubre de 2003.

especiales necesidades y de la obligación moral de conseguir su plena integración mediante la adopción de medidas de todo tipo y, señaladamente, las medidas fiscales que sean pertinentes.

2. Descripción de las medidas fiscales en favor de las personas con discapacidad, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades

El legislador español no podía menos que atender a su obligación de otorgar un tratamiento especial a los discapacitados. Todas las medidas adoptadas deben, eso sí, dirigirse a un mismo fin: lograr compensar las desventajas que estos ciudadanos puedan sufrir de modo que exista una igualdad de oportunidades efectiva con el resto de la población. Es la llamada acción positiva, que debe hacerse patente en todos los ámbitos de la política incluyendo, por supuesto, la política fiscal.

Dentro de la normativa estatal, el tratamiento específico en relación con los discapacitados se concentra en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, también encontramos peculiaridades en otros impuestos y, señaladamente, en el Impuesto sobre Sociedades, en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto de Matriculación de Vehículos, en los impuestos locales e, incluso en ciertos preceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado y, dada la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia tributaria, nos encontramos que, aunque las medidas fiscales a favor de los discapacitados con mayor calado tienen ámbito estatal, ello no obsta para que las Comunidades Autónomas hayan también ejercido sus competencias legislativas en esta materia. De hecho, debemos señalar que, por lo general, lo han hecho de forma fructífera mediante la concesión de beneficios fiscales para los discapacitados en los impuestos cedidos y en las deducciones en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, el objeto de nuestro estudio se restringirá al tratamiento de los discapacitados en las normas de ámbito estatal en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades.

Como cuestión previa al análisis de la normativa establecida a favor de los discapacitados, se hace necesario saber quién es discapacitado a efectos tributarios. Encontramos dos definiciones, una en el marco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴ y otro en el marco de la Ley del IVA²⁵.

El art. 58.6 TRLIRPF establece que son discapacitados aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Esta acreditación deberá realizarse mediante certificado del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o, en su caso, por el órga-

²⁴ Actualmente aparece regulado en el Real Decreto legislativo 3/2004 de 5 de marzo que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante TRLIRPF).

²⁵ V. art. 91. Dos de la Ley del IVA. El contenido de la norma coincide básicamente con la definición de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

no competente de las CCAA²⁶. En cualquier caso, el grado de minusvalía será determinado mediante la aplicación de un baremo recogido en el RD 1971/1999, de 23 de diciembre de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía²⁷.

Por otro lado, la Ley entiende acreditada una minusvalía del 33% en el caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Por otro lado, en ocasiones la Ley requiere un grado de minusvalía superior para obtener determinados beneficios fiscales, en concreto acreditar una minusvalía superior al 65%. Pues bien, se considerará acreditada una minusvalía de dicho grado a las personas declaradas incapacitadas por decisión judicial y ello, aunque el grado de minusvalía real no alcance dicho porcentaje. La DGT²⁸ entiende que por incapacidad judicialmente declarada ha de entenderse únicamente la regulada en los artículos 199 y siguientes del Código Civil, relativo a las personas que no pueden gobernarse por sí mismas.

Por otro lado, el artículo 70 RIRPF especifica que para tener derecho a la reducción por discapacidad de trabajadores activos que necesiten ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo o movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, ello deberá ser acreditado mediante certificación del IMSERSO o del órgano autonómico correspondiente. En este punto, existe una divergencia entre la Ley y el Reglamento, ya que la primera no especifica que la ayuda de terceras personas deba ser necesaria a los efectos de desplazarse al trabajo o desempeñarlo ni tampoco que la movilidad reducida deba relacionarse con la posibilidad de acceder a los medios de transporte colectivos. Ahora bien, dada que la reducción que comentamos se concede a los discapacitados trabajadores activos con especiales dificultades, parece natural que estas especiales dificultades deban conectarse con el trabajo en sí y no con otros aspectos de la vida del discapacitado ajenos a la relación laboral.

En otros impuestos en los que se haga especial referencia a la condición de discapacitado del sujeto pasivo o de las personas que de él dependan, sin establecer una definición del término, se deberá utilizar la definición dada a efectos del Impuesto sobre la Renta, logrando así un sistema tributario coherente.

2.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La situación de los discapacitados es tenida muy en cuenta en la regulación de nuestro impuesto rey. Es natural que ello sea así pues sus características le hacen ser quizás el impuesto más adecuado para atender a las circunstancias personales de las personas con discapacidad.

²⁶ V. art. 70 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado en el Real Decreto 1775/2004 de 30 de julio (en adelante RIRPF).

²⁷ El baremo es extremadamente detallado, determinando el grado de minusvalía que corresponde a cada deficiencia física o psíquica, distinguiendo entre los factores físicos y los sociales que pueden influir en la situación del afectado por una minusvalía.

²⁸ Consulta número 1459-01 de 12 de julio de 2001.

En efecto, el IRPF es un impuesto directo, personal y subjetivo, donde, para calcular el importe a pagar no sólo se atiende a los ingresos obtenidos en el periodo impositivo, sino que se toman en consideración otros muchos factores determinantes de la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Así, por ejemplo, la edad, el número de hijos, la obligación de pasar una pensión al ex-cónyuge y otras muchas circunstancias que influyen en la situación económica del contribuyente. Entre ellas se encuentra la discapacidad del mismo o de las personas que de él dependan.

Las especialidades contempladas en la Ley en relación con las personas con discapacidad pueden clasificarse del siguiente modo:

- A. Mínimo por descendientes.
- B. Reducciones en la base.
- C. Exenciones de determinadas rentas.
- D. Deducción en la cuota por obras para adecuar la vivienda habitual a las especiales necesidades del discapacitado.
- E. Otras especialidades.

A. *Mínimo por descendientes*

El impuesto sobre la renta pretende gravar la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo, una vez cubierto su mínimo vital²⁹. Se considera mínimo vital a la cantidad necesaria para sufragar las necesidades básicas de los individuos. En primer lugar, habrá de tenerse en cuenta un mínimo personal, importe necesario para atender a las necesidades del contribuyente individualmente considerado. En el caso de individuos integrados en una familia, ese mínimo debe lógicamente incrementarse con el mínimo por descendientes, cantidad necesaria para su mantenimiento³⁰. Es por ello que, si bien el mínimo personal es el mismo para los discapacitados y los no discapacitados³¹, en el mínimo por descendientes ya se contemplan especialidades. Ese trato especial no se refiere a los importes que nuevamente coinciden con los correspondientes a descendientes sin discapacidad³² sino a

²⁹ Este concepto se denomina en la Ley del impuesto "renta disponible" V. art.15 TRLIRPF.

³⁰ Estos mínimos se aplican, en primer lugar; a reducir la parte general de la renta sin que ésta pueda ser negativa como resultado de la reducción. Si queda algún remanente, éste se aplica a la parte especial de la base, que tampoco podrá devenir negativa como consecuencia de tal operación.

³¹ 3400 € en la declaración individual; 6800 € en la declaración conjunta presentada por dos cónyuges con sus hijos menores o mayores sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada; 5.550 € en la declaración conjunta presentada por las llamadas familias monoparentales, es decir, el padre o madre, con todos los hijos que convivan con él y que cumplan las circunstancias antedichas, siempre que no convivan a su vez con el otro progenitor de alguno de los hijos que integran la unidad familiar. V. arts 42 y 86 TRLIRPF. Sobre la unidad familiar, v. el apartado II.I.E.

³² El art. 43 establece la cantidad de 1400 € para el primer hijo; 1500 €, para el segundo; 2200 € para el tercero y 2300 € para el cuarto y siguientes, asimilándose a descendientes las personas sometidas al régimen de tutela o acogimiento. La determinación de los miembros de la unidad familiar debe hacerse en la fecha del devengo del impuesto. Ahora bien, en caso de fallecimiento de uno de los descendientes que daban derecho a reducción, se tendrá derecho a una reducción por descendientes de 1400 €.

los requisitos para poder aplicar este mínimo. Así, si en las familias sin discapacitados sólo dan derecho al mínimo por descendientes, aquellos que sean solteros y menores de veinticinco años, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas (excluidas las exentas) superiores a 8000 €, en el caso de que el descendiente esté discapacitado, no existe máximo de edad. Por otro lado, la ley aclara que se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del contribuyente, estén internados en centros especializados. Es necesario precisar que, si el descendiente presenta declaración o comunicación del Impuesto que tratamos, el ascendiente pierde automáticamente el derecho a restar en su declaración el mínimo por descendientes.

Por otro lado, si dos o más contribuyentes tienen derecho a esta reducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales salvo si el grado de parentesco con el descendiente es diferente. En este último caso, la reducción corresponde al pariente más cercano salvo que sus rentas anuales, excluidas las exentas, no superen los 8000 € anuales, en cuyo caso, la reducción corresponderá a los parientes del siguiente grado.

B. Reducciones en la Base

La base imponible del impuesto está constituida por la renta disponible del sujeto, una vez restadas los mínimos personal y por descendientes antedichos. Ahora bien, para obtener la base liquidable será necesario aplicar una serie de reducciones³³ que tienen en cuenta las especiales circunstancias del contribuyente³⁴ y, en lo que a nosotros atañe, la discapacidad que pueda sufrir:

La Ley contempla dos tipos de reducciones que abordan la situación de discapacidad desde dos perspectivas diferentes. En primer lugar, al art. 58 contempla una serie de reducciones a practicar en la base imponible del contribuyente discapacitado o de determinados familiares para compensar la disminución de su capacidad económica por efecto de los mayores gastos habituales de las personas que padecen la discapacidad. En segundo lugar, el legislador pretende incentivar fórmulas de ahorro y previsión para la atención de las necesidades de los discapacitados. En esta línea, concede reducciones a determinadas personas que realizan aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas o a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía. Pasemos a analizarlos.

B.1. Reducciones por discapacidad del sujeto pasivo o de las personas que de ellos dependan³⁵

Los discapacitados, por el mero hecho de serlo, necesitan cantidades más altas que el resto de los ciudadanos para atender a sus necesidades básicas. Es evidente que en la vida diaria,

³³ Las reducciones previstas en la Ley se aplican en primer lugar a la parte general de la base imponible, sin que pueda resultar negativa como resultado de la operación. El remanente se aplica a la parte especial de la base imponible, que tampoco puede resultar negativa como consecuencia de esta operación.

³⁴ Además de las que comentamos, por estar relacionadas con las personas con discapacidad, la ley recoge las reducciones siguientes: Por rendimientos de trabajo; por prolongación de la vida laboral; por movilidad geográfica; por cuidado de hijos; por edad; por asistencia; por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; por pensiones compensatorias.

³⁵ Art. 58 TRLIRPF.

los discapacitados se ven forzados a efectuar determinados desembolsos que pueden llegar a ser muy elevados. Pensemos en la necesidad de aparatos que suplan su minusvalía como scanners, ordenadores o programas especiales para los ciegos; dispositivos en teléfonos u otros electrodomésticos para sordos; taxis que deban coger para desplazarse; gastos relacionados con el mantenimiento de perros-guía como piensos especiales o revisiones veterinarias (por otro lado, obligatorias para garantizar la salud de un animal que va a poder entrar en prácticamente todas partes) y así, la enumeración podría proseguir. Todos estos gastos que, tengámoslo muy en cuenta, no son opcionales para los discapacitados, sino que tienen carácter obligatorio si quieren aproximarse a una vida normal, deben ser tenidos en cuenta por el legislador a la hora de medir la capacidad económica efectiva del sujeto, una vez haya atendido a los mismos. Por ello, la ley recoge distintas reducciones por discapacidad.

En primer lugar, se concede una reducción de 2000 € a los sujetos pasivos que sufran discapacidad así como a aquellos cuyos ascendientes o descendientes sufran discapacidad. La reducción se eleva a 5000 € en el caso de que el grado de minusvalía sufrida sea mayor o igual al 65%.

En relación con la reducción por ascendientes o descendientes discapacitados, es preciso señalar que, para que el sujeto pasivo tenga derecho a esta reducción por discapacidad de los parientes señalados, es necesario que se cumplan los ya comentados requisitos establecidos para gozar de la reducción por descendientes, o, en su caso, de la reducción por edad del ascendiente. Éstos se definen en el artículo 55.2 y consisten en convivir con un ascendiente de edad superior a 65 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, cuyas rentas anuales, excluidas las exentas sean inferiores o iguales a 8000 €. Para poder gozar de la reducción se exige también que la convivencia con el ascendiente sea como mínimo durante la mitad del periodo impositivo, aunque se entiende cumplido este requisito en los casos en que el ascendiente discapacitado, que dependa del contribuyente, esté internado en un centro especializado. Por otro lado, al igual que ocurría con la reducción por descendientes, el sujeto pasivo pierde el derecho a practicar esta reducción si el ascendiente presenta declaración o comunicación del Impuesto sobre la Renta³⁶.

La ley ofrece una reducción adicional a la anterior de 2000 €, en concepto de asistencia a los discapacitados, en aquellos casos en los que el contribuyente, o sus descendientes o ascendientes³⁷, que acrediten una minusvalía igual o superior al 65% o que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

Al igual que ocurre con las reducciones por ascendientes y descendientes, si dos o más contribuyentes tienen derecho a esta reducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales salvo si el grado de parentesco con la persona que genera el derecho a la reducción es diferente. En este último caso, la reducción corresponde al pariente más cercano salvo que sus rentas anuales, excluidas las exentas, no superen los 8000 € anuales, en cuyo caso, la reducción corresponderá a los parientes del siguiente grado.

³⁶ Art. 57 TRLIRPF.

³⁷ Naturalmente siempre que cumplan los requisitos para generar derecho a las reducciones por discapacidad de ascendientes o descendientes.

En tercer lugar, la Ley contempla específicamente la situación de los discapacitados que sean trabajadores activos. En efecto, se piensa que éstos tendrán que hacer frente a unos gastos adicionales por el hecho de trabajar, gastos que se incrementarán notablemente en el caso de que necesiten ayuda de terceras personas o presenten movilidad reducida o una minusvalía de grado igual o superior al 65%. Por ello, se les concede una reducción adicional de 2800 € de forma general, o de 620 €, cuando se den las circunstancias que acabamos de señalar:

Como ya tuvimos ocasión de subrayar, el art. 70 del Reglamento ha puntualizado que la ayuda debe ser necesaria para desplazarse al trabajo o para desempeñarlo y que la movilidad reducida está relacionada con la posibilidad de utilizar los transportes colectivos. Por tanto, serán éstos los extremos que deberán ser acreditados por el minusválido mediante certificado del IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas.

En cualquier caso, la reducción por discapacidad de trabajadores activos tiene un límite. En efecto, la suma de las reducciones por rendimientos del trabajo³⁸, incrementadas, en su caso, con las reducciones por prolongación de la actividad laboral³⁹ o por movilidad geográfica⁴⁰ junto a la reducción que comentamos no puede superar la cuantía de los rendimientos netos del trabajo.

Las reducciones anteriores pretenden compensar la situación de desventaja del contribuyente discapacitado respecto al resto de los ciudadanos. Hacienda es consciente de que sería injusto medir la capacidad económica de cada uno teniendo en cuenta únicamente sus bases imponibles objetivamente consideradas. La *riqueza* del discapacitado se ve notoriamente disminuida por la necesidad de afrontar una serie de gastos necesarios por el mero hecho de sufrir una discapacidad. Por ello, el legislador ha previsto las reducciones en la base comentadas, con el objeto de aproximarse a su capacidad económica efectiva.

B.2. Reducciones a determinadas personas que realizan aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas o a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía

Un objetivo completamente distinto es el que guía a las reducciones que vamos a comentar a continuación. Como ya dijimos, éstas tienen por objetivo incentivar aportaciones a fórmulas de ahorro a favor de personas discapacitadas. Los aportantes pueden elegir entre dos formas distintas de procurar una especie de fondo con el que atender a las necesidades de los discapacitados. Se puede utilizar la figura del patrimonio protegido de las personas discapacitadas regulado en la Ley 41/2003 de 18 de noviembre⁴¹ o se pueden realizar aportaciones a específicos planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados a favor de personas con discapacidad. Los requisitos, régimen

³⁸ V. art. 51 TRLIRPF.

³⁹ V. art. 52 TRLIRPF.

⁴⁰ V. art. 53 TRLIRPF.

⁴¹ Un patrimonio protegido consiste básicamente en un conjunto de bienes y derechos cuya titularidad corresponde al discapacitado y que está destinado a la satisfacción de sus necesidades vitales.

jurídico y efectos de ambas fórmulas difieren por lo que habrá que estudiar en cada caso lo que resulta más conveniente, tanto para el aportante como para el discapacitado al que se pretende beneficiar.

En cuanto a la reducción por aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas⁴², tienen derecho a ella el cónyuge del discapacitado o sus parientes hasta tercer grado tanto en línea directa o colateral. Además de los anteriores, también tienen derecho a la reducción las personas que los tengan en régimen de acogimiento o tutela. En cualquier caso, destacamos que el propio discapacitado jamás podrá aplicar una reducción por las aportaciones que realice a su propio patrimonio protegido⁴³.

A efectos de la posibilidad de constituir un patrimonio protegido, la ley 41/2003 establece que el titular del patrimonio debe ser una persona discapacitada, entendiéndose por tal aquella persona que padezca una minusvalía psíquica igual o superior al 33% o con una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65%. Se distingue, por tanto, entre el tipo de discapacidad sufrida, exigiéndose un menor grado de minusvalía en el caso de las de carácter psíquico. Ello es así porque la figura que comentamos se ha establecido para atender a las necesidades de personas que puedan encontrarse especialmente desvalidas para desenvolverse en nuestra sociedad. Se entiende que toda minusvalía psíquica conlleva unos problemas más intensos que los derivados de una minusvalía física o sensorial.

Pues bien, las aportaciones a estos patrimonios por las personas citadas dan derecho a practicar una reducción en la Base Imponible del aportante por la cantidad aportada con el límite máximo de 8.000 euros anuales. Si varias personas realizan aportaciones a un mismo patrimonio protegido, el conjunto de las reducciones practicadas no podría exceder de 24.250 euros anuales, de modo que si se excede de tal cantidad el importe de la reducción correspondiente se verá minorada de forma proporcional. Las cantidades que no puedan ser deducidas por superar los topes mencionados podrán reducir la base imponible del aportante en los cuatro años siguientes hasta agotar en cada uno de ellos los topes máximos establecidos. Si concurriesen reducciones procedentes de años anteriores con nuevas aportaciones, se aplicarán primero las más antiguas.

Por otro lado, la reducción que comentamos no puede dar lugar a bases liquidables negativas. Cuando la reducción no pueda agotarse por insuficiencia de base imponible, las cantidades no aprovechadas podrán reducir la base imponible en los cuatro años siguientes de forma análoga al régimen comentado en el párrafo anterior.

En el caso de que las aportaciones sean en especie, éstas se valorarán conforme a las reglas establecidas en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Por otro lado, las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto como consecuencia de la aportación están exentas del Impuesto del aportante.

⁴² V. art. 59 TRLIRPF.

⁴³ Ello está expresamente prohibido en el art. 59.4.

La Ley especifica que no darán derecho a la reducción la aportación de elementos afectos a la actividad económica del sujeto pasivo persona física ni, como ya hemos expuesto, las aportaciones realizadas por el propio discapacitado titular del patrimonio.

Hemos explicado el régimen tributario aplicable a los aportantes pero, ¿qué ocurre con el titular del patrimonio que está recibiendo dichas aportaciones? La Ley⁴⁴ entiende que las cantidades recibidas son rendimiento de trabajo para el perceptor hasta el importe de 8000 € anuales por cada aportante y 24.250 € en su conjunto. Con independencia de los límites señalados, cuando los aportantes hayan sido sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, serán rendimientos de trabajo para el titular del patrimonio siempre que hayan sido gasto deducible para el aportante en dicho impuesto con el tope de 8000 €. El exceso sobre dichos límites estará sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por otro lado, en el caso de aportaciones no dinerarias, el discapacitado se subrogará en la posición del aportante respecto a la fecha y valor de adquisición de los bienes aportados. Ahora bien, en transmisiones ulteriores no serán aplicables los coeficientes reductores previstos en la normativa transitoria para los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994⁴⁵. A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones se aplicarán para calcular el valor y la fecha de adquisición lo establecido en el art. 34 TRLIRPF.

En cualquier caso, estos rendimientos de trabajo sólo se integrarán en la base imponible del discapacitado en la medida en que la suma de este tipo de rendimientos junto con las prestaciones percibidas en forma de renta de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía excedan del doble del salario mínimo interprofesional⁴⁶. Por debajo de dicha cuantía no estarán sometidos a tributación.

Hay que tener en cuenta que el legislador pretende incentivar la constitución de este tipo de patrimonios con la intención de crear una especie de fondo de reserva que sirva para atender las necesidades del mismo. Por ello, se penaliza la disposición de los bienes o derechos aportados en el periodo impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes. Si ello ocurriese, se perderían los beneficios aplicados de modo que surgirían obligaciones tributarias tanto para los aportantes como para el titular del patrimonio. Los aportantes sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán integrar en la base imponible del periodo de disposición las cantidades reducidas correspondientes a las disposiciones realizadas más los procedentes intereses de demora. Los titulares del patrimonio deberán integrar en la base imponible del periodo de disposición las cantidades que no se integraron en su base en el momento de la aportación y abonar los correspondientes intereses de

⁴⁴ V. art. 16.4 TRLIRPF.

⁴⁵ V. disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a la que remite la transitoria novena del Texto Refundido de la Ley de IRPF.

⁴⁶ Según el Real Decreto-ley 3/2004 de 25 de junio, a efectos fiscales, el concepto de salario mínimo interprofesional se sustituye por el de Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples, cuya cuantía para 2005 se establece en la disposición adicional 16ª de la Ley 2/2004 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005.

demora. En el caso de que las aportaciones hubieran sido realizadas por un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades a favor de los parientes discapacitados de uno de sus trabajadores, la obligación aludida corresponde al trabajador y no al titular del patrimonio protegido.

Es importante subrayar que estas consecuencias indeseables no se producirán en ciertos supuestos en los que el legislador ha entendido la disposición anticipada puede ser permitida. Son los casos de fallecimiento del titular del patrimonio, del aportante o de los trabajadores familiares del titular; cuyos empleadores, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, efectuaron aportaciones al patrimonio.

Con el objeto de dar una visión integral del tratamiento tributario de la figura del patrimonio protegido de los discapacitados y, sin perjuicio de volver sobre ello al tratar el Impuesto de Sociedades⁴⁷, apuntaremos aquí el tratamiento de las aportaciones a estos patrimonios a efectos de dicho impuesto. Se prevén beneficios fiscales para los sujetos pasivos por este Impuesto que realicen aportaciones al patrimonio protegido de sus trabajadores discapacitados o del de sus parientes en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive, de sus cónyuges o de las personas a cargo de dichos trabajadores en régimen de tutela o acogimiento. En estos casos, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una deducción en la cuota del 10% de las cantidades aportadas al patrimonio protegido de sus trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €. Si el trabajador percibe unas retribuciones brutas superiores a 27.000 euros se aplicará la deducción a la cantidad aportada que proporcionalmente corresponda a 27.000 euros. La cantidad máxima a aportar, que podrá acogerse a esta deducción será de 8000 € por cada trabajador o persona discapacitada. Ahora bien, las cantidades aportadas que excedan de dicho importe darán derecho a la deducción correspondiente en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Pues bien, en el caso de disposición de las cantidades aportadas en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes, el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo de disposición la cantidad deducida más los intereses de demora que fueran procedentes.

Es evidente que, para poder cumplir con su obligación, el empleador deberá conocer que se ha efectuado la disposición comentada. Con tal fin, la Ley establece la obligación para el trabajador de comunicarle las disposiciones realizadas. Si se incumple esta obligación o la comunicación es falsa, incorrecta o inexacta se estará cometiendo una infracción leve, castigada con una multa pecuniaria fija de 400 €.

La Ley concede también una reducción a aquellas personas que efectúen aportaciones a planes de pensiones⁴⁸, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía.

⁴⁷ V. art. 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

⁴⁸ El régimen legal de estos planes de pensiones se encuentra en la disposición adicional 4ª del Real Decreto Legislativo 1/2002 de 29 de noviembre, que recoge en Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones y en los artículos 12 a 15 del Real Decreto 304/2004 de 20 de febrero.

Antes de entrar a conocer el tratamiento que merecen las aportaciones a este tipo de planes de pensiones, se hace necesario precisar quiénes pueden ser partícipes de este tipo de planes. El Reglamento 304/2004 de 20 de febrero ha ampliado en su artículo 12 lo establecido en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, en el sentido de que actualmente pueden ser partícipes todo discapacitado con una minusvalía de más del 65% y además, esto es lo novedoso, los discapacitados psíquicos con una discapacidad superior al 33%, así como los discapacitados que tengan una incapacidad judicialmente declarada, cualquiera que sea su grado. Se observa cómo esta regulación se ha aproximado así a lo establecido en relación con el patrimonio protegido de los discapacitados, que como vimos, también establece una diferencia entre las discapacidades psíquicas y las de carácter físico o sensorial. Bienvenida sea dicha distinción que nos parece de lo más acertada. El problema es que la ley tributaria⁴⁹ concede un régimen fiscal especial a aquellos planes a favor de discapacitados cuyo grado de minusvalía sea igual o superior al 65%. Por otro lado, ya indicamos que, a efectos de la Ley de IRPF, se considera acreditada una minusvalía del 65% cuando se haya declarado a una persona incapacitada judicialmente aunque no alcance dicho grado. Vemos que la Ley se muestra más exigente que en la regulación de los patrimonios protegidos, al menos, en o relativo a los disminuidos psíquicos, ya que en el caso de este tipo de minusvalía bastará que ésta sea superior al 33% para que se concedan beneficios fiscales en relación con un patrimonio protegido.

En cuanto a las personas que pueden realizar aportaciones al plan de pensiones, la ley dispone que tanto el propio discapacitado como sus parientes en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive así como su cónyuge o las personas que lo tuvieran en régimen de tutela o acogimiento pueden hacerlo. Todos ellos podrán beneficiarse de una reducción en su base imponible, incluido el propio minusválido que realice una aportación a su propio plan.

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal de las aportaciones, éstas dan derecho a reducir la base imponible del aportante con el límite de 8.000 euros anuales, si se trata de una persona distinta del propio minusválido, ya que para este último, el límite de la reducción es de 24.250 € anuales. En cualquier caso, el conjunto de las reducciones practicadas por un minusválido y las personas con él relacionadas no podrán exceder de 24.250 €. Cuando concurren aportaciones del propio minusválido con la de otras personas, primero aplicará la reducción el minusválido y sólo cuando ésta no alcance los 24.250 €, podrán los demás aportantes reducir sus bases de forma proporcional a su aportación. Nunca se pueden realizar aportaciones que superen dichos límites. Ahora bien, las reducciones aplicables nunca pueden dar lugar a bases negativas por lo que puede ocurrir que las aportaciones realizadas respetando dichos límites no puedan aprovecharse el año de la aportación por insuficiencia de base. En ese caso, los excesos pueden ser trasladados a los cinco periodos impositivos siguientes. Si en un periodo impositivo coinciden cantidades procedentes de años anteriores con nuevas aportaciones, primero deberán aplicarse las cantidades procedentes de periodos impositivos anteriores⁵⁰.

⁴⁹ Los aspectos tributarios se encuentran regulados en los artículos 61 y disposición adicional 10ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de las Personas Físicas.

⁵⁰ V. art. 51 RIRPF.

Por otro lado, el régimen legal descrito para los Planes de Pensiones es aplicable a las aportaciones a mutualidades de previsión social y a los Planes de previsión asegurados a favor de minusválidos. Ahora bien, los límites descritos serán conjuntos para las aportaciones a todos ellos.

En cualquier caso, las aportaciones realizadas a cualquiera de estos instrumentos por las personas señaladas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hasta aquí hemos analizado lo que ocurre en el momento de las aportaciones al Plan pero el estudio del régimen completo nos obliga a analizar el régimen tributario aplicable a la percepción de las prestaciones de los planes y de las figuras a ellos asimilados. En primer lugar, hay que destacar que las cantidades depositadas en un Plan de Pensiones en favor de una persona discapacitada no pueden ser rescatadas si no se producen las contingencias expresamente previstas para ello⁵¹. Son las siguientes:

- Jubilación según lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente. De no ser posible el acceso a esta situación, podrán percibir una prestación equivalente a la edad que se señale según las especificaciones del plan a partir de los 45 años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional.
- Incapacidad permanente total para la profesión habitual, absoluta para todo trabajo y gran invalidez, según el régimen de la Seguridad Social correspondiente. De igual modo, podrá ser objeto de cobertura el agravamiento del grado de incapacidad permanente que le incapacite de forma permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo, o para todo trabajo, incluida la gran invalidez sobrevenida, cuando no sea posible el acceso a la prestación conforme a un régimen de la Seguridad Social.
- Fallecimiento del discapacitado. En estos caso, sólo se dará lugar a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas. No obstante lo anterior, las aportaciones realizadas por personas que puedan realizar aportaciones por personas a favor del discapacitado sólo pueden generar, en caso de fallecimiento del discapacitado, prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes las hubieran realizado en proporción a la aportación de éstos.
- Jubilación o situación asimilable del cónyuge, de uno de los parientes del discapacitado en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive, del cual dependa o de quien le tenga a su cargo en razón de tutela o acogimiento.
- Fallecimiento del cónyuge del minusválido o de uno de los parientes hasta tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Además, se pueden hacer efectivos los derechos consolidados en los casos de enfermedad grave así como en los casos de desempleo de larga duración, cuando así esté previs-

⁵¹ V. art. 13 Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

to en las especificaciones del plan en cuestión⁵². En el caso de enfermedad grave, ésta puede referirse tanto a la padecida por el partícipe como cuando sea padecida por su cónyuge, ascendiente o descendiente de primer grado o persona que, en régimen de tutela o acogimiento conviva con el partícipe o de él dependa. El supuesto de desempleo de larga duración será de aplicación tanto como cuando tal situación afecte al discapacitado como cuando afecte a su cónyuge o a uno de sus parientes en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive, de los que dependa económicamente, o de quien lo tenga a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Es importante precisar que las prestaciones procedentes de este tipo de planes que se deriven de las aportaciones realizadas por el cónyuge, los parientes en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive o las personas que tuvieran en régimen de tutela o acogimiento al discapacitado, deben percibirse en forma de renta como regla general y, sólo excepcionalmente, se permitirá el cobro en forma de capital. Tanto si la prestación se cobra en renta como si se recibe un capital, las cantidades percibidas se calificarán como rendimiento de trabajo para su perceptor.

Cuando el cobro sea en capital, si el perceptor es el minusválido, éste tendrá derecho a una reducción del 50% de su importe siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación al Plan. Esta reducción es mayor a la prevista en la regulación de los restantes Planes de Pensiones ya que la regulación general prevé una reducción del 40% en estos casos. La mayor reducción sólo se aplicará a las prestaciones que se correspondan con aportaciones realizadas a partir del 1-1-1999 y únicamente cuando el perceptor sea el propio minusválido partícipe del Plan. Las prestaciones percibidas por los familiares del minusválido por fallecimiento de éste se regirán por el régimen general de los planes de pensiones⁵³.

Cuando el cobro sea en forma de renta, el minusválido tendrá derecho a una reducción equivalente al doble del salario mínimo interprofesional⁵⁴. Por otro lado, al igual que lo que ocurre con las prestaciones en forma de capital, este régimen especialmente privilegiado sólo es aplicable para las prestaciones que se correspondan con aportaciones realizadas a partir del 1-1-1999.

Por otro lado, la ley especifica que la disposición de los derechos consolidados de mutualidades de previsión social en casos distintos de los admitidos en la normativa de los planes de pensiones conllevará la obligación del mutualista de realizar una declaración complementaria en la que integraría las reducciones practicadas y abonar los intereses de demora correspondientes. Además, las cantidades percibidas por la disposición anticipada tributarían como rendimientos de capital mobiliario salvo que las cantidades se abonen por contratos de seguros concertados con la mutualidad por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, de acuerdo con la disposición adicional primera del Texto refundido

⁵² V. art. 14 Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

⁵³ Consulta V0089-99 de 14 de octubre de 1999.

⁵⁴ V. nota 46.

de la Ley de los Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo caso se calificarían como rendimientos de trabajo.

Como hemos podido observar, la tributación de estas dos fórmulas de ahorro a favor de personas discapacitadas es especialmente privilegiada, no sólo en cuanto al tratamiento de las aportaciones, que conllevan importantes reducciones en la base imponible de los aportantes, lo que indudablemente incentiva su realización, sino también en lo relativo al tratamiento que recibe el discapacitado, tanto cuando aparece como titular del patrimonio que recibe las aportaciones como cuando cobra las prestaciones procedentes de un plan de pensiones o figura equivalente en su favor. Es lógico que ello sea así pues si el legislador tiene como objetivo de estos instrumentos el que los discapacitados puedan satisfacer sus especiales necesidades económicas, no tendría sentido que en el momento de percibir las cantidades correspondientes, éstas estuvieran sometidas a gravámenes importantes que redujeran su efectividad. Ahora bien, la regulación de ambos instrumentos es susceptible de mejorar notablemente.

C. Exenciones de determinadas rentas

Distintas razones políticas hacen que el legislador enumere una serie de rentas que han de quedar exentas de gravamen del Impuesto⁵⁵. Nosotros sólo haremos referencia a aquellas relacionadas con la discapacidad del sujeto pasivo.

*C.1. Prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez así como las prestaciones reconocidas en los mismos casos a los trabajadores por cuenta propia o autónomos, no integrados en el régimen especial de Seguridad Social que les corresponda, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social*⁵⁶

Se distinguen, por tanto, dos tipos de requisitos: los de carácter objetivo, referidos al tipo de incapacidad que se debe sufrir para tener derecho a la exención y los de carácter subjetivo, referido a la entidad que debe reconocer las prestaciones.

En cuanto a los tipos de pensiones que pueden ampararse en esta exención, la norma las restringe a las concedidas por incapacidad permanente absoluta o por gran invalidez. La primera se concede cuando el trabajador está impedido para realizar cualquier tipo de profesión u oficio. En el segundo caso, cuando además de lo anterior, el sujeto necesite la ayuda de terceras personas para actos esenciales de la vida. En consecuencia cualquier otra prestación concedida por incapacidad total o parcial queda gravada por el impuesto. Por otro lado, la incapacidad referida debe sufrirse antes de la jubilación del trabajador pues si éste, una vez jubilado, queda discapacitado, la pensión que cobre seguirá estando gravada⁵⁷.

⁵⁵ V. art. 7 TRLIRPF.

⁵⁶ V. art. 7.f).

⁵⁷ Consulta DGT nº 1171-01 de 14 de junio de 2001.

No obstante lo anterior, la dirección General de Tributos considera también exentas las prestaciones no contributivas por invalidez y los subsidios de garantía de ingresos mínimos y de ayuda de tercera persona⁵⁸.

En cuanto a las entidades pagadoras de la prestación, éstas pueden ser el Instituto Nacional de la Seguridad Social; el Instituto Social de la Marina; el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales; los órganos de las CCAA que hayan asumido las competencias correspondientes; las mutualidades de previsión social que acogen a trabajadores por cuenta propia no integrados en el Régimen de Autónomos de la Seguridad Social; las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. En consecuencia, si la prestación fuera pagada por otra entidad, por ejemplo, un seguro privado o un plan de pensiones, aún cuando se abonaran como consecuencia de una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, tales prestaciones quedarían gravadas por el impuesto.

Por otro lado, la ley establece un límite para la cuantía que puede quedar exenta: la cuantía reconocida como prestación máxima por la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso percibido quedará gravado por el impuesto. En los casos de concurrencia entre prestaciones de la seguridad social y mutualidades, el exceso se entenderá referido a las prestaciones de la mutualidad.

C.2. Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad inhabilite al perceptor para toda profesión u oficio⁵⁹

En estos casos, se pretende que las clases pasivas no queden discriminadas respecto a los demás trabajadores por lo que, de encontrarse en la misma situación de hecho, percibir una pensión por imposibilidad para desempeñar cualquier tipo de trabajo, la misma debe quedar exenta.

La puntualización que hace la ley de que la lesión o enfermedad debe inhabilitar para toda profesión u oficio se debe a que en el régimen de clases pasivas no existen las figuras de invalidez permanente absoluta o la de gran invalidez, sino que se utiliza el término invalidez permanente, que se corresponde con la incapacidad de desempeñar su trabajo habitual pero que no necesariamente conlleva la imposibilidad para llevar a cabo otro tipo de trabajo. Por ello, si se quiere equiparar el tratamiento de las clases pasivas al del resto de los trabajadores, no bastará con tener reconocida la invalidez permanente sino que habrá de acreditarse que no se puede realizar ningún tipo de trabajo.

C.3. Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo⁶⁰. Incluimos esta exención ya que si bien se refiere a cualquier tipo de pensión derivada de actos de terrorismo: viudedad, orfandad o invalidez, deseamos destacar que en los casos en los que la pensión

⁵⁸ Estos subsidios ya no se conceden pero pueden seguir siendo percibidos por aquellos que ya tuvieran reconocido este derecho, salvo que pasen a recibir una pensión no contributiva. V. disposición adicional 11ª del texto refundido de la Ley de Seguridad Social, aprobado por Real Decreto-legislativo 1/1994 de 20 de junio.

⁵⁹ V. art. 7 g).

⁶⁰ V. art. 7. a).

se conceda por incapacidad, esta quedará exenta aún cuando ésta sea total o incluso parcial

C.4. Pensiones percibidas por lesiones o mutilaciones como consecuencia de la guerra civil⁶¹, ya sea por el régimen de clases pasivas o por la legislación especial correspondiente. Estas pensiones quedan exentas en todo caso, no importando el grado de invalidez sufrido

C.5. Prestaciones familiares por hijo a cargo y demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como prestaciones y haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad⁶²

Mencionamos estos conceptos en la medida en que las prestaciones por hijo a cargo se conceden a aquellas personas con ingresos por debajo de un determinado umbral por aquellos hijos que dependan de ellos siempre que éstos sean menores de edad o, incapacitados con una minusvalía igual o superior al 65%.

En cuanto a las pensiones de orfandad, las reconocidas por la Seguridad Social se conceden a los hijos del causante siempre que a su muerte fueran menores de edad⁶³ o estuvieran incapacitados para trabajar. En el caso de las clases pasivas, la pensión se concede a los hijos menores de 21 años⁶⁴ o incapacitados para trabajar en el momento de la muerte del causante.

C.6. Prestaciones públicas percibidas de instituciones públicas por acogimiento de menores, personas con minusvalía o mayores de 65 años y ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del salario mínimo interprofesional⁶⁵

En cuanto a las prestaciones por acogimiento, son prestaciones concedidas normalmente en virtud de la normativa autonómica que será la que establezca los requisitos necesarios para percibirlas. En cualquier caso, las prestaciones que quedan exentas por acoger a personas con minusvalía exigen que la dicha minusvalía sea en grado igual o superior al 33%.

Por otro lado, muchas familias no quieren ingresar a sus mayores o a familiares que necesitan atención constante a residencias o centros especializados y, sin embargo, tampoco pueden atenderlos adecuadamente en el hogar. Para ellos, se han creado los llamados cen-

⁶¹ V. art. 7.c)

⁶² V. art. 7. h).

⁶³ Si el hijo del fallecido no trabaja o sus ingresos anuales son inferiores a determinado umbral, la pensión se concede si a la fecha de la muerte del causante, tenía menos de 22 años, o 24 en caso de fallecimiento de ambos progenitores.

⁶⁴ Al igual que en el caso anterior; si el hijo del fallecido no trabaja o sus ingresos anuales son inferiores a determinado umbral, la pensión se concede si a la fecha de la muerte del causante, tenía menos de 22 años, o 24 en caso de fallecimiento de ambos progenitores.

⁶⁵ V. art. 7.i). V. nota 46.

tros de día en los que el mayor o discapacitado es cuidado normalmente entre las 9 y las 5 o 6 de la tarde, cuando sus familiares están trabajando. El gran problema de estos centros es su elevado coste. Consciente de ello, la Administración concede determinadas ayudas que financian si no completamente, al menos en parte, los gastos de la estancia. Pues bien, siempre que los demás ingresos del mayor de 65 años o, del discapacitado en su caso, no excedan del máximo citado, tales ayudas quedarán exentas. Igualmente quedarán exentas cuando financien la estancia en residencias.

C.7. Prestaciones por desempleo reconocidas por la entidad gestora cuando se perciban en un pago único con la finalidad de constituirse en trabajador autónomo o para integrarse como socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad de carácter laboral⁶⁶. Pues bien, en relación con este precepto, es necesario subrayar que la ley establece un tope para la cuantía exenta, en concreto, 12.020,24 €. Este tope no existe en el caso de que la prestación sea percibida por un trabajador discapacitado que se convierta en autónomo

La exención exige en todos los casos que la participación en la cooperativa o sociedad o la actividad del autónomo se mantenga un mínimo de cinco años.

D. Deducción en la cuota por obras para adecuar la vivienda habitual a las especiales necesidades del discapacitado

La Ley del Impuesto establece deducciones⁶⁷ a practicar en la cuota íntegra, que pretenden incentivar la realización de determinadas inversiones o actividades o compensar el esfuerzo económico que supone hacer frente a determinados gastos. Entre las primeras se encuentran las deducciones por actividades económicas, por donativos a ciertas entidades, por inversiones en la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial así como la deducción por ingresar cantidades en las cuentas ahorro-empresa. Por otro lado, también hay una deducción que contempla las especiales circunstancias de las ciudades de Ceuta y Melilla. Entre las segundas, figura la deducción por inversión en la vivienda habitual del contribuyente, que incluye tanto el supuesto de adquisición de la vivienda como su rehabilitación, ampliación o construcción. También se tendrá derecho a una deducción por ingresar cantidades en una cuenta ahorro-vivienda. Pues bien, todas las deducciones anteriores minorarán la cuota del contribuyente, no existiendo ninguna particularidad para los sujetos que sufran algún tipo de discapacidad.

Sin embargo, la ley prevé una deducción adicional para este colectivo. En concreto, por la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual a las necesidades de los discapacitados que en ella vivan⁶⁸. A continuación analizaremos los requisitos y la cuantía de esta deducción.

⁶⁶ V. art. 7.n).

⁶⁷ V. art. 69 TRLIRPF.

⁶⁸ V. art. 69.I.4º TRLIRPF.

En cuanto a los requisitos para tener derecho a esta deducción, tenemos que distinguir los de naturaleza objetiva y los de naturaleza subjetiva.

En relación con los requisitos objetivos, la deducción se concede por la realización de obras necesarias para al accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado del discapacitado, debiéndose obtener del IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, el certificado de tal necesidad. Se incluyen las obras efectuadas no sólo en el interior de la vivienda sino también en los elementos comunes del edificio que sirvan como paso necesario entre la finca y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico así como las obras necesarias para aplicar dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de la seguridad del minusválido⁶⁹.

En cuanto a quién puede beneficiarse de esta deducción, la ley aclara que podrá aplicarla el contribuyente, tanto cuando él mismo sea minusválido como cuando lo sean su cónyuge o los ascendientes o descendientes que convivan con él. Por otro lado, deducción se concede no sólo cuando la vivienda es a título de propiedad sino que basta con que cualquiera de las personas anteriores la disfrute a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

La base de la deducción la constituyen las cantidades invertidas en tales obras durante el periodo impositivo con un tope máximo de 12.020,24 € anuales.

En cuanto a los porcentajes aplicables a dicha base, hay que aclarar que en el actual diseño de la deducción por inversión en la vivienda habitual del contribuyente, se distinguen dos tramos de deducción: un primer tramo estatal y un segundo, el autonómico. La ley establece el porcentaje de la deducción estatal y otro porcentaje, que se corresponde con la deducción autonómica en defecto de normativa propia⁷⁰. Por otro lado, la Ley distingue

⁶⁹ V. art. 57 Reglamento del IRPF.

⁷⁰ Hasta el momento únicamente Cataluña ha establecido en su normativa porcentajes distintos de los considerados como supletorios en la normativa estatal. En concreto, los porcentajes a aplicar en esta Comunidad Autónoma se introdujeron en la Ley 31/2002 de 30 de diciembre. Hay que subrayar que dicha Ley establece porcentajes diferenciados en relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual según determinadas circunstancias del adquirente. En concreto, los discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65% se benefician de un porcentaje de deducción superior al aplicable por los contribuyentes no discapacitados. Así, en estos casos, el porcentaje general aplicable al tramo autonómico de la deducción es del 6,45% y en los casos de financiación ajena, los porcentajes incrementados a los que alude la normativa estatal son, en lo que respecta al tramo autonómico, 9,75% y 8,10% respectivamente. Para contribuyentes que no se encuentren en una de las circunstancias especiales contempladas en la normativa autonómica, los porcentajes aplicables son 3,45% con carácter general, y cuando se utilice financiación ajena, los porcentajes incrementados serán 6,75% y 5,10% respectivamente. Adicionalmente, los contribuyentes tendrán derecho a la deducción por obras necesarias por razón de la minusvalía, siendo los porcentajes de deducción también superiores a los establecidos en la normativa estatal: 6,45% el general y 9,75%, 8,10% los porcentajes incrementados en caso de financiación ajena.

Murcia y la Comunidad Valenciana también han legislado sobre el tramo autonómico de la deducción por inversión en la vivienda habitual, pero son los mismos que los establecidos en la normativa estatal.

entre los casos en los que la inversión se realice con fondos propios o ajenos, concediendo mayor porcentaje de deducción a aquellos que utilizan capitales ajenos⁷¹.

En la deducción por adecuación de la vivienda del discapacitado, los porcentajes de deducción son los siguientes:

En el caso general, el porcentaje estatal es el 10,05%. En este supuesto, el porcentaje correspondiente al tramo autonómico de la deducción será el 4,95%.

En el caso de que se cumplan los requisitos comentados para entender utilizada financiación ajena se distingue entre los dos primeros años tras la adquisición o rehabilitación o, en nuestro caso, a la realización de las obras de adecuación y los sucesivos. Así, durante esos dos primeros años, los porcentajes aplicables serán: en el tramo estatal: 16,75% para los primeros 6.010,12 € y 10,05% sobre el exceso hasta llegar al tope máximo de la base de la deducción, 12.020,24 €⁷². En los años siguientes, los respectivos porcentajes serán el 13,4% para los primeros 6.010,12 € y el 10,05% para el resto hasta llegar a 12.020,24 €. Por su parte, los porcentajes del tramo autonómico son: durante los dos primeros años, 8,25% por los primeros 6.010,12 € y 4,95% para el exceso con el mismo tope y durante los años siguientes: 6,6% por los primeros 6.010,12 € y 4,95% para el exceso.

En el caso de que el contribuyente construya una vivienda en la que realiza instalaciones necesarias por su minusvalía, la deducción que comentamos será aplicable a la parte de la inversión realizada en conexión con dichas instalaciones. Para el resto de la inversión se aplicará la deducción ordinaria por inversión en vivienda habitual.

E. Otras especialidades

Además de las normas anteriores, deseamos subrayar otros aspectos del impuesto en los que la situación de discapacidad pueda influir en la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta. En concreto, aludiremos a ciertas especialidades en la regulación de los rendimientos de trabajo, rendimientos de capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas. Por otro lado, también analizaremos las peculiaridades en la posibilidad de tributación conjunta.

En cuanto a los rendimientos de trabajo, ya tuvimos ocasión de comentar las especialidades en materia de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados a favor de personas con minusvalía así como la regulación de los patrimonios prote-

⁷¹ Para que sean aplicables estos mayores porcentajes es necesario que la financiación ajena cumpla los requisitos establecidos en el art. 55.1.2º del Reglamento del Impuesto. En primer lugar, el importe financiado debe ser al menos del 30% de la inversión. En segundo lugar, durante los tres primeros años del préstamo, no pueden amortizarse cantidades superiores al 40% del total solicitado. Los requisitos responden a la idea del legislador de conceder un beneficio fiscal mayor a aquellas personas con menor poder adquisitivo. Por ello, se exige que el importe del préstamo sea importante en relación con la inversión y que no se devuelva el mismo de forma inmediata ya que si esto no se exigiera, los contribuyentes podrían solicitar préstamos artificiales sólo para obtener este beneficio fiscal, apresurándose luego a amortizar el préstamo lo que demostraría la falta de su necesidad inicial.

⁷² En la deducción por inversión en la vivienda habitual, el porcentaje incrementado se aplica a los primeros 4.507,59 € y el tope máximo de la base es de 9.015,18 €.

gidos. Siendo éstos los aspectos más importantes en relación con los rendimientos de trabajo de los discapacitados, debemos hacer mención de otros aspectos que se ven influidos por la situación de discapacidad. En concreto, la ley establece unos porcentajes de reducción para determinados rendimientos de trabajo cuando sean percibidos en forma de capital. Así, para todas las prestaciones recogidas en el art. 16.2.a) (excluidas las previstas en su apartado 5º) del TRLIRPF⁷³ se contempla una reducción del 40% de su importe siempre que se cobren en forma de capital y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Pues bien, tal plazo de dos años no ha de cumplirse en el caso de las prestaciones por invalidez.

Por otro lado, el artículo 94 TRLIRPF establece las reducciones aplicables a los determinados rendimientos de contratos de seguro cuando se cobren en forma de capital. Cuando el rendimiento provenga de un contrato de seguro colectivo que instrumente compromisos de pensiones asumidos por las empresas y las aportaciones de los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción será del 40% cuando se trate de pensiones por invalidez o cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha de percepción. En el caso de que las aportaciones antedichas sí hayan sido imputadas así como en el caso de otros seguros de vida e invalidez, independientemente de su posible calificación como rendimientos de trabajo o rendimientos de capital, según los casos, queremos subrayar que la reducción aplicable será del 75% cuando la prestación se cobre por una invalidez absoluta y permanente para todo trabajo o por gran invalidez⁷⁴. Este porcentaje del 75% es también aplicable al rendimiento de las primas con más de 5 años de antigüedad e incluso al rendimiento total del seguro siempre que hayan transcurrido más de 8 años desde el pago de la primera prima y las primas satisfechas tengan una periodicidad y regularidad suficientes⁷⁵. En los demás casos, el porcentaje de reducción aplicable será del 40% para el rendimiento de las primas de más de dos años de antigüedad. En el caso de prestaciones de invalidez que no alcance la calificación antedicha, la reducción aplicable será también del 40%.

En relación con los rendimientos de actividades económicas, hay que señalar previamente que el contribuyente puede tributar conforme a la estimación directa normal, la estimación directa simplificada y la estimación objetiva. En las dos primeras no existen peculiaridades dignas de mención que distingan a los empresarios o profesionales discapacitados del resto. Únicamente habría que aclarar que en estas dos formas de estimación de rendimientos son aplicables los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto de Sociedades⁷⁶, salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el art. 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

⁷³ Resumidamente la reducción se aplicará a: pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social y clases pasivas y prestaciones públicas por incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares; prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y similares; prestaciones de planes de pensiones o de planes de previsión asegurados; prestaciones percibidas de contratos de seguros con mutualidades de previsión social, que cumplan determinados requisitos.

⁷⁴ V. art. 11.3 del Reglamento del IRPF.

⁷⁵ V. art. 11.2 del Reglamento del IRPF. Esta reducción sólo se aplica a los seguros concertados desde el 31 de diciembre de 1994. V. disposición transitoria sexta del TRIRPF.

⁷⁶ Las deducciones relacionadas con los discapacitados serán estudiadas en el epígrafe II.2.

En la estimación objetiva, por el contrario, no son aplicables las deducciones establecidas en la ley del Impuesto de Sociedades excepto la referida al fomento de las nuevas tecnologías de información y comunicación regulada en el art. 36 de la Ley, que sí es aplicable. Por otro lado, resulta de especial interés comentar que en el cálculo del rendimiento neto previo, los trabajadores discapacitados con una minusvalía igual o superior al 33% computan como un 60% del módulo por personal asalariado, por lo que quien tenga en su plantilla un trabajador de estas características verá que el rendimiento de la actividad calculado conforme a este método es más bajo que si no tuviera a un trabajador de estas características.

Por último, queremos hacer referencia a una última peculiaridad en relación con la tributación conjunta. Como es sabido, el contribuyente puede optar entre dos formas de tributación: la individual y la conjunta. La tributación conjunta sólo es posible cuando existe una unidad familiar; tal y como es definida en el art. 84 TRIRPF. Existen dos tipos de unidad familiar: la primera, la formada por los cónyuges y los hijos menores (salvo que vivieran de forma independiente con el consentimiento de sus padres) y los hijos mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. El segundo tipo de unidad familiar la forman, en caso de separación legal, o cuando no exista vínculo matrimonial, el padre o la madre con los hijos que convivan con él que cumplan los requisitos señalados para el primer tipo.

En consecuencia, la mera discapacidad de un hijo no conlleva la posibilidad de realizar tributación conjunta con el mismo. Es necesario que se cumpla el requisito indicado, es decir, que la persona haya sido declarada incapaz por declaración judicial, según se regula en los artículos 199 y siguientes del Código Civil.

En general, la tributación conjunta supone la acumulación de todas las rentas en una única declaración, aplicándose las normas generales del impuesto. En cuanto al mínimo familiar, ya tuvimos ocasión de señalar que éste será de 6.800 € en la primera modalidad. En la segunda modalidad, el mínimo será 5.550 €, siempre que el contribuyente no conviva con el otro progenitor de alguno de los hijos de la unidad familiar. Para las reducciones por edad, asistencia y discapacidad se sumarán las que correspondan a cada uno de los cónyuges que formen parte de la unidad familiar. Por otra parte, los límites a las reducciones por aportaciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados se aplicarán individualmente por cada partícipe o mutualista miembro de la unidad familiar.

La opción por la tributación conjunta debe incluir a todos los miembros de la unidad familiar; por lo que la presentación de una declaración individual por uno de ellos impedirá a los demás emplear la modalidad conjunta. Así, en el caso de un matrimonio con un hijo incapacitado judicialmente, si uno de los cónyuges optase por tributar individualmente, ya no sería posible realizar una declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar.

2.2. El Impuesto sobre Sociedades

Las especialidades en este Impuesto relacionadas con los discapacitados se reducen al establecimiento de determinadas deducciones que incentivan la realización de determinadas inversiones y conductas cuyos beneficiarios últimos son los sujetos con discapacidad. Por

otro lado, la ley contempla un régimen privilegiado para entidades sin ánimo de lucro que no cumplan los requisitos para acogerse a la especialmente beneficiosa Ley 49/2002 de 23 de diciembre⁷⁷. Este régimen aparece regulado en los artículos 120, 121 y 122 del TRLIS. El análisis de estos regímenes especiales excede del contenido de este trabajo.

En cuanto las deducciones a que hacíamos referencia, la Ley del Impuesto ha establecido numerosas deducciones a practicar sobre la cuota del Impuesto⁷⁸. Entre ellas, hay varias directamente relacionadas con los discapacitados.

En primer lugar, se concede una deducción por los gastos de investigación y desarrollo⁷⁹. La ley especifica que se incluye en el ámbito de la deducción la concepción de software avanzado “siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información”. Esta aclaración se dirige a lograr el objetivo de procurar a los discapacitados los medios necesarios para su integración en la sociedad actual donde el acceso a la información es un arma necesaria. Por ello, se incentiva, mediante la concesión de beneficios fiscales, la realización de aquellas actividades que tengan como objetivo facilitar dicho acceso.

Ahora bien, la alusión a las personas discapacitadas nos parece demasiado escueta y deja fuera a todos aquellos progresos científicos que procuren una mayor integración del discapacitado pero que no tengan que ver con el acceso a la sociedad de la información. En cualquier caso, creemos que los gastos realizados en investigación y desarrollo en esos otros ámbitos gozan también de la deducción que comentamos pues quedan englobados en la definición genérica que el mismo artículo realiza sobre tales conceptos⁸⁰ y por tanto serían también gastos de I+D, con derecho a deducción. Además, hay que tener en cuenta que la ley de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad⁸¹, dispone en su artículo 14 que “Las Administraciones públicas fomentarán la innovación en todos los aspectos relacionados con la calidad de vida de las personas con discapacidad. Para ello, promoverán la investigación en las áreas relacionadas con la discapacidad en los planes de investigación, desarrollo e innovación”. Por tanto, la Administración y, entre ellas, la de Hacienda, debería incentivar todo tipo de avance relacionado con el mundo de los discapacitados y no únicamente, aunque por supuesto también, con el acceso a la sociedad de la información. Consideramos, en consecuencia, que la especificación que realiza la ley en relación con los discapacitados es meramente aclaratoria pero que no hace imposible nuestra interpretación. En cualquier caso, para que los sujetos pasivos actúen con plena seguridad jurídica, la ley prevé la posibilidad de reali-

⁷⁷ Esta Ley regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁷⁸ Art. 35 a 43 TRLIS.

⁷⁹ V. art. 35 TRLIS.

⁸⁰ Dicho artículo dispone que “Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes”.

⁸¹ Ley 51/2003 cit.

zar consultas vinculantes sobre la interpretación y aplicación de la deducción así como la posibilidad de solicitar a la Administración acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones en los proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.

La deducción es de un 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo⁸². Si los gastos superan la media de los mismos en los dos periodos impositivos anteriores, el porcentaje a aplicar a dicho exceso será del 50%. Por otro lado, los gastos en inmovilizado material e inmaterial, excluidos inmuebles y terrenos, darán lugar a una deducción del 10%. Además, habrá una deducción adicional del 20% para los gastos de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva a los proyectos de investigación así como por los gastos correspondientes a proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología reconocidos.

Esta deducción es incompatible con las demás contempladas en la Ley excepto con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el art. 42 del TRLIS.

Por otro lado, existen deducciones específicas para las empresas de transporte público por carretera⁸³. Éstas podrán deducirse el 10% de los gastos del periodo para la instalación de plataformas de acceso o anclajes de sillas de ruedas en los vehículos. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

En tercer lugar, se concede una deducción del 10% de las cantidades que se aporten al patrimonio protegido de los trabajadores discapacitados o del cónyuge, familiar en línea directa o colateral hasta tercer grado o personas que se encuentre en régimen de tutela o acogimiento del trabajador y que sufran discapacidad en el grado indicado por la Ley 41/2003⁸⁴. La aplicación de dicha deducción⁸⁵ exige que las retribuciones brutas anuales del trabajador sean inferiores a 27.000 €. Si la retribución fuera superior, el porcentaje de deducción se aplicaría a la parte que proporcionalmente correspondería a los 27.000 €. Por otro lado, la cantidad máxima a aportar por trabajador y persona discapacitada con derecho a deducción es 8000 € anuales. Las cantidades que excedan de esos 8000 € son trasladables a los cuatro periodos impositivos siguientes. En el caso de que las aportaciones sean no dinerarias, éstas se valorarán según lo establecido en el artículo 18 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, quedando exentas del impuesto las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de la aportación. Si se dispone de los bienes y derechos aportados en el periodo de la aportación o en los cuatro siguientes, el empleador deberá ingresar en el periodo de la disposición la cantidad que se dedujo en su día y abonar los intereses de demora correspondientes.

⁸² La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas como fomento de tales actividades en el periodo impositivo.

⁸³ V. art. 38.5 TRLIS.

⁸⁴ V. epígrafe dedicado a la regulación del patrimonio protegido de los discapacitados en el análisis de la regulación del IRPF.

⁸⁵ V. art. 43 TRLIS.

Por último, el artículo 41 de la Ley establece un incentivo fiscal a la contratación de minusválidos mediante contratos indefinidos a tiempo completo. Se trata de una medida que consideramos muy positiva por dos razones. En primer lugar, porque es necesario estimular el empleo de las personas con discapacidad ya que, según datos recogidos en el "II Plan de Acción para las personas con discapacidad 2003-2007"⁸⁶, la tasa de paro de las personas con discapacidad es un 40% superior al de la población sin discapacidad⁸⁷. Urge por tanto adoptar medidas que animen a los empresarios a contratar a este sector de población. En segundo lugar, consideramos acertada la regulación de la deducción en el sentido de exigir que se trate de contratos indefinidos a jornada completa pues así se fomenta un empleo de calidad y se da mayor estabilidad al discapacitado⁸⁸. Pues bien, la deducción es de 6000 € por cada persona de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato en el periodo inmediato anterior. La contratación debe realizarse de acuerdo con el art. 39 de la Ley 13/1982 de 7 de abril. Ello implica la exigencia de que los minusválidos contratados estén inscritos como desempleados en las oficinas del INEM.

Esta deducción es incompatible con la libertad de amortización por creación de empleo previsto para las empresas de reducida dimensión en el art. 109 del TRLIS. Por lo tanto, los trabajadores que hayan dado derecho a esta deducción no se computarán para el cálculo de las cantidades susceptibles de acogerse a la libertad de amortización.

Todas las deducciones anteriores deben cumplir unas normas comunes, recogidas en el artículo 44 de la Ley. En primer lugar, la suma de todas las deducciones contempladas en el capítulo IV del Título VI de la Ley (excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que no se computa a estos efectos)⁸⁹ no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Por excepción, el límite señalado se elevará hasta el 50% cuando la suma de la deducción por investigación y desarrollo y por innovación tecnológica junto con la deducción para el fomento de las tecnologías de información y comunicación exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, como

⁸⁶ Aprobado por el Consejo de Ministros el 5 de diciembre de 2003.

⁸⁷ En concreto, la tasa de paro de las personas con discapacidad es el 15,3% frente a la de las personas sin discapacidad, el 11%. Por otro lado, destacamos que en la distribución por sexos, el paro entre los hombres discapacitados es muy inferior al de las mujeres con discapacidad, el 12,8% frente al 19,7%. Las diferencias de género son incluso más acusadas entre la población sin discapacidad donde el paro masculino es tan solo del 7,5% frente a un abultado 16,2% entre las mujeres.

⁸⁸ Según los datos del "II Plan de Acción.", no hay diferencias entre las personas con o sin discapacidad en cuanto al porcentaje de contratos indefinidos (el 68,73% para las personas sin discapacidad frente 68,63% entre las personas con discapacidad). En cuanto al tipo de jornada completa o parcial, las diferencias tampoco son relevantes: el 90,04% de la población con discapacidad tienen contratos a jornada completa frente al 92,17% entre las personas sin discapacidad.

⁸⁹ Además de las comentadas aquí se contemplan otras: deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación; deducción por actividades de exportación; por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de localización de vehículos, guarderías para hijos de trabajadores; por inversiones medioambientales; por gastos de formación profesional; por reinversión de beneficios extraordinarios; por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

regla general en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos siguientes. En el caso de que las deducciones que se trasladen sean la deducción por investigación y desarrollo y por innovación tecnológica o la deducción para el fomento de las tecnologías de información y comunicación, el plazo se amplía a los periodos impositivos concluidos en los 15 años siguientes. El cómputo de estos plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos en las entidades de nueva creación y en las entidades que saneen pérdidas mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación de reservas.

Por otro lado, la ley especifica que los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deben permanecer en funcionamiento durante cinco años, tres si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior. Si se incumple este requisito, se deberá ingresar en el periodo impositivo del incumplimiento la cantidad deducida más los intereses de demora correspondientes.

3. Crítica de la normativa descrita. Propuestas para su modificación

Una vez descritas las peculiaridades de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades en relación con las personas con discapacidad, deseamos realizar una valoración crítica de las mismas, indicando tanto los aspectos positivos como aquellos que son susceptibles de mejora. Por otro lado, sugeriremos algunas medidas innovadoras que consideramos serían de interés.

Para efectuar nuestra crítica seguiremos el mismo orden empleado en la descripción de cada uno de los impuestos.

3.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

A. El mínimo por descendientes

Este mínimo tiene por objetivo cubrir las mayores necesidades económicas de los contribuyentes con descendientes a su cargo. En el caso general, se considera que los hijos dejan de estar a cargo del contribuyente al cumplir los 25 años de edad. Este tope de edad no existe cuando el hijo es discapacitado y por lo tanto, el derecho a practicar la reducción se mantiene mientras exista convivencia y el discapacitado no obtenga rentas anuales (excluidas las exentas) superiores a 8000 € o se case. Esta especialidad está justificada ya que la discapacidad sufrida puede dificultar la independencia respecto de los padres sin que el dato de la edad deba ser relevante en estos casos. Por otro lado, el hecho de que la Ley equipare a la convivencia la estancia de los descendientes que dependan de los contribuyentes en centros especializados era necesaria y viene a dar respuesta a una situación que se da bastante en la práctica al no poder las familias atender al discapacitado en su propia casa. Por tanto, la regulación de este punto en la ley nos parece adecuada.

B. Las reducciones en la base.

Como ya dijimos, el Impuesto sobre la Renta trata de gravar la renta disponible del sujeto una vez atendidas sus necesidades vitales. Como regla general se entiende que éstas pueden ser cubiertas con las cantidades consignadas como mínimo personal y por descendientes. Ahora

bien, la ley permite practicar determinadas reducciones a la base imponible según las circunstancias personales del contribuyente. No podía ser de otro modo ya que se trata de un impuesto subjetivo que pretende gravar la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Para valorar ésta no basta con contar con el dato objetivo de los ingresos sino que también habrá que tomar en consideración sus necesidades.

En el caso de los discapacitados, es evidente que existen unos gastos adicionales que no afectan al resto de los contribuyentes. Estos gastos tienen como efecto el que, a iguales ingresos, la renta disponible para el discapacitado sea menor que la de cualquier otro contribuyente. Por ello, los gastos a que se ven forzados por su situación de discapacidad deberían descontarse de los ingresos para saber cual es el remanente disponible y conocer la capacidad económica efectiva del contribuyente afectado por una discapacidad. Ahora bien, el cálculo individualizado de dichos gastos sería engorroso tanto para el propio discapacitado como para la Administración. Además, surgirían dificultades de prueba y el control de los mismos causaría gastos y dilaciones a la Administración por lo que es desaconsejable utilizar ese sistema. En consecuencia, no nos parece conveniente la utilización de reducciones en la base o, en su caso, de deducciones en la cuota que partan de los gastos reales de cada sujeto pasivo, pues ello obligaría a tener que aportar los justificantes pertinentes y complicaría la gestión del impuesto extremadamente. Frente a ello, parece mucho más conveniente fijar una cantidad a tanto alzado que, en principio, sirva para compensar la situación de desventaja de la que parten los contribuyentes discapacitados o con familiares discapacitados a su cargo. Por otro lado, esa cantidad a tanto alzado debe reducir la base del impuesto, ya que de ese modo se gravaría la renta disponible del sujeto pasivo calculada de la forma más aproximada posible a la verdadera, sin entrar en un casuismo absurdo.

Me gustaría hacer dos puntualizaciones sobre la regulación actual de estas reducciones. En primer lugar, una cuestión puramente teórica: la Ley califica como base imponible a la renta disponible del contribuyente. En el cálculo de la base imponible, se parte de los ingresos del contribuyente a los que resta el mínimo personal y por descendientes. Es ulteriormente, cuando se calcula la base liquidable cuando se permite aplicar las reducciones por discapacidad y asistencia. El resultado práctico es el mismo pero, en nuestra opinión, la renta disponible del sujeto discapacitado es la que le queda después de atender a unas mayores necesidades de gasto como consecuencia de su discapacidad por lo que conceptualmente, la reducción que comentamos debería ser en la fase del cálculo de base imponible y no de la base liquidable y ello al margen de consignarla como una reducción aparte o como un mínimo personal o por descendientes incrementado. Éste es también el caso de las reducciones por edad o por asistencia, que también consideramos deberían incluirse en la fase de cálculo de la base imponible, expresión, según la ley, de la capacidad económica del contribuyente.

La segunda puntualización tiene un alcance práctico y se refiere a las cuantías de las reducciones previstas en la Ley. En concreto, no nos parece que los 2000 € anuales establecido para los discapacitados con minusvalía inferior al 65% sea suficiente para compensar los mayores gastos que sufren por razón de minusvalía. Del mismo modo, los 5000 € previstos para los discapacitados con un grado igual o superior al 65% no son suficientes, pues aunque la cantidad es notablemente superior; las necesidades especiales de estas personas se disparan en relación

con los demás contribuyentes. Ni siquiera sumando a esta reducción la prevista como asistencia para discapacitados, 2000 € adicionales, se cubrirán las especiales necesidades de éstos. Por ello, proponemos subir todas las cuantías mencionadas. Por otro lado, no nos parece que tenga sentido dividir la reducción para las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 65% en dos tramos: 5000 € en concepto de discapacidad y 2000 € en concepto de asistencia. Es cierto que la reducción por asistencia de los discapacitados beneficia a más sujetos que la reducción incrementada por discapacidad, pero ello tampoco nos parece coherente pues, si se reconoce que las personas con movilidad reducida o que necesitan la ayuda de terceras personas merecen gozar de una reducción especial por tener unos mayores gastos y dificultades, creemos que también en estos casos, deberían tener derecho a la deducción por discapacidad incrementada. En consecuencia, proponemos unificar las dos reducciones mencionadas incrementando sus cuantías. En concreto, estableceríamos una reducción por discapacidad general de 3.000 €. Dicha reducción sería de 10.000 € para los discapacitados con una minusvalía de grado igual o superior al 65% y para aquellos discapacitados que acrediten necesitar la ayuda de terceras personas o movilidad reducida. La reducción por asistencia de los discapacitados se suprimiría por haber quedado englobada en la aquí propuesta.

Por otro lado, en cuanto a los sujetos que dan derecho a esta reducción, la ley sólo recoge al propio contribuyente, ascendientes y descendientes que den derecho al mínimo por descendientes y a la reducción por edad del ascendiente, las cuales se limitan a parientes en línea recta pero no colateral y tampoco incluye a los parientes por afinidad. Esta limitación no tiene sentido, pues si lo que se pretende con las reducciones que comentamos es acercarnos a cifrar la capacidad económica del contribuyente, ésta queda igualmente disminuida cuando el pariente a su cargo es su padre como cuando se ha hecho cargo de un tío o tía, o del suegro, por ejemplo. Por ello, sugerimos que la reducción por edad y asistencia por ascendientes sea aplicable también cuando conviva con el contribuyente un pariente en línea directa o colateral que cumpla los demás requisitos previstos para su aplicación. También incluiríamos a los parientes por afinidad. Ello conllevaría ampliar el ámbito de aplicación de las reducciones por discapacidad, que serían también aplicables cuando el ascendiente discapacitado fuera pariente en línea colateral o un pariente por afinidad.

En cuanto a la reducción por las aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas, me gustaría en primer lugar alabar la definición que hace la ley 41/2003 en cuanto a las personas a favor de las cuales se puede crear este patrimonio protegido. Así, exigir sólo un grado de minusvalía del 33% a los discapacitados psíquicos frente al 65% exigido con carácter general me parece un acierto porque, en efecto, dichas personas se encuentran más desprotegidas que el resto y por tanto necesitan un amparo mayor. Una vez reconocido este mérito a la Ley reguladora del patrimonio protegido, consideramos que la regulación fiscal de este patrimonio tiene muchos aspectos que han de ser mejorados para cumplir la función que le es propia: incentivar la formación de estos patrimonios como forma para allegar recursos a unas personas que necesitan de una protección especial.

En primer lugar, en cuanto a los sujetos que tienen derecho a la reducción por realizar aportaciones al patrimonio, considero que la Ley restringe injustificadamente el círculo de personas beneficiarias ya que sólo tienen derecho a la reducción el cónyuge, determinados familia-

res o las personas que tienen al discapacitado bajo tutela o en acogimiento. Siendo cierto que éstas serán las personas que más comúnmente realizarán las aportaciones, nada obsta a que cualquier otra persona de buena voluntad pueda efectuarlas, siendo la reducción un estímulo para ello, por ejemplo, un primo o un amigo íntimo de la familia, ¿por qué no concederle a él este beneficio fiscal? Por otro lado, los importes máximos de la reducción nos parecen extremadamente reducidos, en especial si la aportación se hace en especie. Este inconveniente queda mitigado por la posibilidad de practicar la reducción por el exceso en los cuatro años siguientes, siempre con el mismo límite. Ahora bien, incluso apurando el tope, la aportación inicial con derecho a la reducción serían 40.000 €, lo cual no parece suficiente en el caso en que se aporten bienes importantes y, señaladamente, bienes inmuebles. Sugerimos elevar los importes máximos de las reducciones anuales o, alternativamente, ampliar los años a los que el exceso sobre los topes establecidos pueda trasladarse, al menos, en relación a las aportaciones en especie y especialmente en el caso de aportaciones de bienes inmuebles.

En cuanto al tratamiento del discapacitado que percibe la aportación, nos parece que la cantidad exenta de tributación es excesivamente reducida, ya que la Ley obliga a integrar en la base imponible la suma de las aportaciones recibidas junto con las prestaciones de los planes de pensiones constituidas en favor de personas con minusvalía cuando éstas excedan del doble del salario mínimo interprofesional⁹⁰. Esto debería modificarse de modo que sólo cuando las aportaciones recibidas (por sí solas) excediesen de la cuantía indicada, el exceso estuviese sujeto a tributación.

Por otro lado, en el caso de las aportaciones no dinerarias, los límites máximos a las aportaciones individuales, que merecerían la calificación de rendimientos de trabajo para su perceptor son excesivamente bajos, por lo que prácticamente toda aportación supondrá tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esto desincentivará la realización de aportaciones. Por ello, propongo establecer una reducción específica en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, relativa a las cantidades aportadas en beneficio de patrimonios protegidos, de forma que la tributación se viera drásticamente disminuida. Por ejemplo, se podría establecer una reducción que alcanzara el 95% del valor transmitido. Ello sería muy positivo para la estimular este tipo de aportaciones.

Los efectos que la ley prevé para el caso de disposición de los bienes y derechos aportados en el periodo impositivo de la aportación o en los cuatro siguientes me parecen desafortunados. Se intenta evitar maniobras tendentes a lograr estos beneficios fiscales sin intención real de crear un patrimonio estable para el discapacitado titular; pero la ley se excede en su propósito, ya que puede haber casos en que tal disposición sea necesaria para atender a las necesidades del discapacitado, con lo que el objetivo final del patrimonio se estaría cumpliendo. Por ello, proponemos que la ley incluya la posibilidad de probar que la disposición fue necesaria, evitándose con ello todo el despliegue de efectos perjudiciales que se derivan de la disposición antes del plazo antedicho. Si tal prueba se aportara, la disposición no debería conllevar consecuencias en el ámbito fiscal.

⁹⁰ V. nota 46.

Por otro lado, dado que en los casos de disposición anticipada se ven afectados los aportantes de los bienes, personas que no tienen por qué coincidir con quien realiza la disposición, la ley debería establecer la obligación de comunicarles la misma con tiempo suficiente para que éstos pudieran cumplir sus obligaciones fiscales. Ello está previsto para el caso de aportaciones de un empresario al patrimonio protegido de un trabajador o sus familiares. Esta obligación debe extenderse a los demás casos.

En cuanto a la reducción por aportaciones a los planes de pensiones a favor de personas con minusvalía, consideramos que la legislación fiscal debe acoger la regulación de estos planes en el Reglamento regulador de los planes de pensiones. Por tanto, si conforme a esta regulación, pueden ser titulares de estos planes los discapacitados psíquicos con una minusvalía igual o superior al 33% además de cualquier otro tipo de discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, el régimen fiscal especial debe aplicarse en todos estos casos.

Además, consideramos que la regulación de estos planes no debería restringir el círculo de personas que pueden realizar aportaciones a este tipo de planes. Si bien es cierto que no será lo habitual, si una persona que no sea el cónyuge, pariente hasta tercer grado o el tutor o persona que tenga en acogimiento al discapacitado, desea efectuar aportaciones al plan de pensiones del discapacitado, debería poder hacerlo y beneficiarse de las reducciones previstas. En cuanto al régimen previsto para las prestaciones del plan, me parece correcto tanto porque las contingencias que hacen posible la recuperación de lo invertido son más flexibles que el régimen general aplicable a los demás planes de pensiones como por el hecho de que las reducciones aplicables sean superiores a las establecidas con carácter general.

C. Exenciones

En esta materia, deseamos sugerir una modificación que se refiere a la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez así como las prestaciones reconocidas en los mismos casos a los trabajadores por cuenta propia o autónomos, no integrados en el régimen especial de Seguridad Social que les corresponda, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social. Ya tuvimos ocasión de examinar los requisitos objetivos y subjetivos de la norma. Respecto a los primeros, nada hay que objetar. Sin embargo, consideramos que una vez acreditada la situación de invalidez permanente absoluta o gran invalidez, todas las cantidades percibidas como consecuencia de ello, ya sea la Seguridad Social o las entidades que la sustituyan, ya sea las procedentes de un plan de pensiones o de un seguro privado que cubra dicha contingencia, deberían quedar exentas aún cuando la cuantía percibida exceda de la establecida en la normativa de la Seguridad Social. Al menos, en el caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades citadas en la Ley, deberían quedar exentas todas las cantidades percibidas sin tope alguno.

En cuanto a la exención de la pensión por incapacidad permanente concedida a los miembros de las clases pasivas siempre que estuvieran inhabilitados para toda profesión u oficio, me parece que era sólo una cuestión de justicia que ello fuera así pues no tenía sentido que se discriminara a personas que se encontraban en idéntica situación sólo por el hecho de pertenecer a las clases pasivas.

Respecto a las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a los mayores de 65 años o discapacitados con una minusvalía igual o superior al 65% para financiar estancias en residencias o centros de día, es lógico que se declaren exentas ya que van a pasar automáticamente a manos ajenas, los titulares de dichas residencias o centros, por lo que no dan lugar a una mayor capacidad económica del sujeto que las percibe. Por ello, abogo por la supresión del requisito de que el resto de las rentas del perceptor de la ayuda no exceda del doble del salario mínimo interprofesional⁹¹. Por otro lado, habrá que estar a la regulación de estas ayudas, las cuales introducirán entre los requisitos para otorgarlas un tope de ingresos, por lo que normalmente estas ayudas no se concederán a sujetos con una elevada capacidad económica sino todo lo contrario, a individuos de clases modestas. En consecuencia, la eliminación del tope de rentas aludido no tendría gran incidencia en la recaudación.

La eliminación del tope máximo de 12.020,24 € para la exención de las prestaciones por desempleo percibidas en pago único con el fin de constituirse en autónomos, no puede ser más positiva pues estimula el autoempleo de los discapacitados, colectivo que, como ya hemos señalado, sufren tasas de paro más elevadas que la población no discapacitada.

D. Deducción en la cuota por obras para adecuar la vivienda habitual a las especiales necesidades del discapacitado

En relación con esta deducción, abogamos por una extensión de los sujetos pasivos, posibles beneficiarios de esta deducción. Como sabemos, el contribuyente puede aplicarla cuando realiza obras de adaptación de la vivienda habitual por razón de su propia minusvalía o la de su cónyuge, ascendiente o descendiente que convivan con él. Nuevamente observamos que los parientes antedichos han de serlo en línea directa y que no incluye a los parientes por afinidad. Ello no es lógico pues los gastos a los que se hace frente serán exactamente los mismos y su realización será igualmente necesaria sea el parentesco que sea el que medie entre el contribuyente y el discapacitado que viva con él. Si se pretende lograr la eliminación de barreras para los discapacitados, la Administración debe apoyar la realización de obras que mejoren la calidad de vida de éstos. No tiene sentido restringir la deducción comentada de forma que únicamente beneficie a determinados parientes del discapacitado pero no a otros. Por ello, estimamos que la deducción debiera extenderse a los parientes colaterales y por afinidad que cumplan con los demás requisitos establecidos en la norma. Por otro lado, debieran también incluirse los tutores o personas que tengan al discapacitado en régimen de acogimiento.

Por otro lado, puede observarse que la ley incluye dentro de las obras que dan lugar a la deducción no sólo las efectuadas en el interior de las viviendas sino también las efectuadas en los elementos comunes de los edificios. En este sentido, la Ley 51/2003 ha modificado la Ley de la Propiedad Horizontal para hacer obligatorias las obras de accesibilidad que sean necesarias cuando lo solicite un propietario en cuya vivienda vivan, trabajen o presten servicios voluntarios personas con discapacidad o mayores de 65 años, siempre que el importe total de las mismas no exceda de tres mensualidades ordinarias de gastos comunes. Todos los propietarios quedan obligados al pago de estas obras. También quedarán obligados al pago, aun-

⁹¹ V. nota 46.

que el coste exceda de las tres mensualidades ordinarias de gastos comunes, cuando el acuerdo de realización de las obras se adopte válidamente aunque se haya votado en contra. A estos efectos, bastará con el voto favorable de la mayoría de los propietarios que, a su vez, representen la mayoría de las cuotas de participación. Estas normas tienen como objetivo facilitar al discapacitado la realización de obras en las comunidades de propietarios en las que existan otros comuneros reticentes a realizarlas. Si bien esta regulación nos parece muy positiva pues con ella se logra una mejor integración de los discapacitados, no parece de recibo que deban ser los vecinos de los discapacitados los que sufraguen la eliminación de las barreras arquitectónicas existentes. Al menos, su carga debería ser aliviada mediante la concesión de beneficios fiscales a todos aquellos que se hayan visto obligados a financiar este tipo de gastos. Por ello, proponemos que la deducción por realización de obras de adaptación, sea también aplicable a aquellos propietarios que hayan contribuido a su financiación. De este modo, se incentivaría realmente la eliminación de barreras que dificultan enormemente el día a día de los discapacitados.

E. Otras especialidades

En este apartado deseamos incidir únicamente en la regulación de los rendimientos de actividades económicas. Como vimos, la normativa no prevé ningún tipo de beneficio fiscal específico para los empresarios discapacitados. La integración de los discapacitados en nuestra sociedad pasa por lograr que éstos puedan ser autosuficientes en la medida de sus posibilidades. Para ello, es necesario concederles la oportunidad de desarrollar una actividad remunerada. El legislador ha previsto determinados beneficios para los empresarios que contratan a discapacitados. Por otro lado, se conceden reducciones en la base a los discapacitados que trabajan por cuenta ajena. Todo ello es positivo pues se mejoran las perspectivas de empleo de este colectivo. Ahora bien, no se entiende por qué no se fomenta igualmente el autoempleo. En este sentido, la discapacidad del sujeto pasivo sólo es tenida en cuenta en los casos en los que opte por cobrar en un pago único las prestaciones por desempleo que le correspondan pues, como ya vimos, queda exenta la totalidad de la cantidad percibida por el discapacitado que se constituyan en autónomo, sin que le sean aplicables los topes a la exención previstos en el supuesto general. Evidentemente, esto no es suficiente. Se debe incentivar el que estas personas funden su propia empresa pues el autoempleo es una salida más que debe estar presente en la mente del legislador. Por ello, proponemos que los discapacitados puedan aplicar una reducción de un 10% del rendimiento neto de sus actividades económicas, en concepto de gastos en la empresa originados por su discapacidad y que son de difícil justificación.

3.2. El Impuesto sobre Sociedades

Las deducciones previstas en relación con el mundo de los discapacitados en la Ley de Sociedades son positivas pues tratan de incentivar actividades o conductas que pueden llevar a una mejor integración de los discapacitados en nuestra sociedad. Sin embargo, algunas de ellas son ciertamente mejorables.

En primer lugar, ya tuvimos ocasión de señalar que la deducción por gastos de investigación y desarrollo debe ser aplicable a todas aquellas indagaciones de nuevos conocimientos científicos y tecnológicos así como a su aplicación para la creación de nuevos productos o procesos y a la mejora tecnológica sustancial de los mismos que faciliten la vida de los discapacitados en cual-

quier ámbito. La mención que hace la Ley de la concepción de software avanzado para facilitar el acceso de las personas discapacitadas a la sociedad de la información no obsta a que una actividad en un campo distinto del mencionado pueda también acogerse a esta deducción. Aunque creemos que ello no es necesario, quizá fuera conveniente que la Ley mencionara expresamente el hecho de que toda actividad dirigida a la adquisición de nuevos conocimientos o a la creación de nuevos productos o procesos que se dirijan a una mejor integración de los discapacitados quedan englobados en los gastos de investigación y desarrollo que generan el derecho a la deducción.

En relación con la deducción prevista para las empresas de transporte público por carretera por la instalación de plataformas o anclajes, consideramos que su ámbito de aplicación es excesivamente reducido. En primer lugar, debería extenderse a todas las empresas de transporte y no únicamente a las de transporte terrestre. Por otro lado, esta deducción persigue lograr una mejor movilidad de los discapacitados, de forma que exista verdadera accesibilidad universal. Pues bien, para lograr esa accesibilidad universal, los transportes son ciertamente importantes pero, evidentemente, para llegar a un determinado sitio, primero hay que salir de la propia casa y además, el lugar de destino debe estar también adaptado a las especiales necesidades de los discapacitados. Por ello, es necesario incentivar no sólo este tipo de dispositivos sino también la realización de todo tipo de obras o la inversión en todo tipo de instalaciones dirigidas a procurar la accesibilidad de los discapacitados. Por ello, sugerimos que esta deducción sea aplicable por toda empresa que realice obras para facilitar el acceso de los discapacitados. Por supuesto, las obras habrán de cumplir los requisitos que se establezcan por el organismo técnico competente en la materia, el cual habrá de certificar que las obras son aptas para lograr el fin que les es propio.

En definitiva, la sociedad actual es cada vez más consciente de que las personas con discapacidad son ciudadanos con todos los derechos y como tales, deben participar en todos los aspectos de la vida de la comunidad. La discapacidad sufrida supone, desde luego, un obstáculo pero éste podrá ser superado si cuentan con los medios necesarios para ello. Los gobiernos deben tener presentes las especiales necesidades de este colectivo a la hora de establecer cualquier política que pueda incidir en la vida de los discapacitados. Evidentemente, la política tributaria puede ser uno de los instrumentos claves para lograr la integración de los discapacitados en la sociedad.

En efecto, las leyes tributarias deben tener en cuenta las especiales circunstancias de las personas con discapacidad a la hora de calcular cual es la capacidad económica de los mismos, pues es obvio que sus necesidades económicas son mayores que las del resto de los ciudadanos. Ello debe llevar a atenuar la tributación de este colectivo. Por otro lado, es misión de todos facilitar los medios para que estas personas se integren. El Estado debe fomentar todo tipo de actividades o conductas dirigidas a lograrlo. Un medio puede ser la concesión de beneficios fiscales.

El Estado español, consciente de ello, ha establecido ciertas especialidades en las leyes tributarias en relación con los discapacitados y, señaladamente, en los dos impuestos más importantes del sistema fiscal español, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Hemos procurado dar una visión general de las medidas recogidas en ambos impuestos así como sugerir aquellas modificaciones e innovaciones que nos parecen necesarias pues aunque es mucho el camino recorrido, ciertamente queda aún mucho por recorrer. ■



ESTUDIOS

■ **Crónica de la RIC en 2005**

■ **Salvador Miranda Calderín**

Economista y Doctor en Historia. Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La RIC ante la sociedad
3. Las modificaciones legales para 2006: atención a las empresas financieras e intragrupos
4. El TEAC y la RIC en 2005: su criterio sobre la entrada en funcionamiento, todo un ejemplo de cordura interpretativa
5. El TSJC y la RIC en 2005: más sombras que luces
6. Las consultas vinculantes de la DGT en materia de RIC en 2005 continúan con el espíritu constructivo para su racionalización
7. El TEARC y la RIC en 2005: importantes avances en la materialización en inmuebles usados
8. Conclusiones

I. Introducción

Poco a poco los Tribunales han ido matizando los muchísimos aspectos conflictivos que se han generado en la aplicación diaria de la RIC en los once años de su existencia. La incomprensible falta de un Reglamento ha supuesto una alarmante inseguridad jurídica y el casi colapso del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) por los numerosos expedientes sobre este incentivo. Los primeros casos de la RIC llegaron al Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) en 2004, y durante 2005 también se han resuelto muchas otras cuestiones, pero la gran mayoría, en mi opinión, sin una comprensión a fondo de los temas debatidos y reafirmando el criterio de la Administración. No parece lógico que ante una reconocida falta de concreción del texto legal, sea el empresario el que tenga que pagar los errores del poder legislativo.

A estas alturas de la vida de la RIC deseo manifestar mi criterio de que ya no es necesario un Reglamento, que éste ha sido en realidad forjado poco a poco por el comprensible criterio de la DGT respecto a la finalidad de la RIC y “a base de palos” al contribuyente por el criterio de las Salas del TEARC y del TSJC, pero no debemos ser pesimistas en la consecución del ideal de una interpretación racional del incentivo fiscal por excelencia del REF, ya que entre más altos sean los Tribunales, más perspectivas tienen respecto a la verdadera finalidad que se pretende alcanzar con la RIC. Así lo ha demostrado la Sentencia de la Audiencia Nacional del año 2004 respecto a la hasta ese momento negada dotación a los profesionales, y más recientemente el TEAC con una interpretación racional del plazo de la entrada en funcionamiento.

Respecto a la prórroga de la RIC en la Unión Europea los esfuerzos del Gobierno de Canarias se han saldado con una pírrica prórroga para 2006, quedando las espadas en alto para la consecución de su mantenimiento en el período 2007-2013, aunque con esperadas restricciones en cuanto a la dotación y materialización.

Sí quiero destacar en esta página introductoria a la ya habitual Crónica anual de la RIC el trabajo realizado, por encargo del Gobierno de Canarias, por dos equipos de investigadores de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y de la Universidad de La Laguna sobre los efectos de la RIC en la economía canaria, en el que he participado activamente, pero cuyos verdaderos protagonistas han sido mi compañero en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la ULPGC, el Dr. José Andrés Dorta Velázquez, y la Dra. Alicia Correa Rodríguez de la ULL. A ambos mis sinceras felicitaciones por el trabajo realizado. Las positivas conclusiones del trabajo respecto a la creación de empleo y el crecimiento de la economía canaria servirán para la defensa de la RIC ante Bruselas, y serán conocidas y publicadas en 2006.

Abordamos a continuación qué ha sucedido con la RIC en el año 2005, trazando en primer lugar una perspectiva global sobre la consideración de este incentivo en la sociedad, para entrar luego en materia analizando en los sucesivos apartados el criterio de cada uno de los Tribunales u Organismos implicados en su interpretación, estudiando 5 resoluciones del TEAC, 20 sentencias del TSJC, 19 consultas de la DGT y 7 resoluciones del TEARC.

2. La RIC ante la sociedad

Hace ya tres años, en enero de 2003, el Tribunal Constitucional matizaba que los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias se debían **al principio de solidaridad entre regiones**, pero que así interpretado, la corriente de flujos financieros no tenía que ser sólo en una dirección (hacia Canarias), sino que también podía suceder que el Archipiélago alcanzase un nivel de desarrollo económico superior a otras regiones, y que entonces, tuviese que ayudar con su recaudación tributaria a otros territorios.

El nivel de renta alcanzado hasta 2001 nos sitúa ya sobre la barrera de las subvenciones estructurales, y quizás haya llegado el tiempo en Canarias de dar y no sólo de recibir.

Este principio de solidaridad no deja de ser una quimera entre pueblos, y hemos visto cómo recientemente Francia y Holanda han dicho NO a la Constitución Europea, que a mi entender se traduce en un claro gesto de decir BASTA a tantas y tantas ayudas a terceros países y de apretarse el cinturón para que otras naciones (como Turquía, por ejemplo) puedan incorporarse a la Unión Europea. Al europeo del *euro* "le han tocado el bolsillo", y lo que en otras épocas pretéritas se saldaba con violencia, ahora se solventa con un rotundo NO que deja a la clase política europea por un lado, y a la sociedad europea por otro. El europeo ve muy bien la costa turca para sus vacaciones, sobre todo por el precio casi regalado que paga por ellas, pero otra cosa es que sus anfitriones vayan a ser sus vecinos y que tengan, encima, que pagar su desarrollo. El NO europeo, repito, es en mi opinión un no a Turquía y lo que representa, y un no a tener que apretarse el cinturón por "otros". Las jornadas de violencia vividas en otoño en Francia por grupos de jóvenes inmigrantes (o descendientes de), que se creían, hasta ese momento, integrados en la sociedad gala ha sido una mayúscula sorpresa sin todavía aparente explicación.

Alejándonos momentáneamente del principio de solidaridad, nos encontramos en Canarias con **la lógica política actual de armonización fiscal europea**: que las rentas se graven de forma similar en toda la Unión Europea, que no exista, como ahora, una diáspora de tributación en un territorio común, sino que las empresas de todos los países miembros contribuyan dentro de un marco preestablecido. En este contexto se produjo en 2005 el desliz parlamentario de "las preposiciones", de relacionar los incentivos fiscales del REF canario con el proceso de armonización fiscal, que no sólo nada tienen que ver, sino que caminan en sentido opuesto. De todas formas, la reacción política y de la prensa estuvo en un tono más alto que el simple desliz de preposiciones. Estoy de acuerdo que la enmienda presentada se podía interpretar de dos formas diferentes según cómo se levantase el lector esa mañana: de forma negativa, en el sentido de que los incentivos canarios se plegaban al rodillo de la armonización fiscal europea; de forma positiva, que los incentivos quedaban preservados ante la armonización. Ante la duda, mejor fue modificarla.

En este conjunto de ideas, limitado por el principio de solidaridad y por el rodillo de la armonización europea, faltaría otro concepto con el que estamos ya familiarizados: **la ultra-perifericidad** y el trato diferenciado a regiones diferentes, que es el llamado a preservar en el futuro un régimen económico y fiscal que en 2007 cumplirá 500 años (fue en 1507

cuando los Reyes Católicos declararon la exención a perpetuidad de alcabalas y otros tributos al tráfico comercial en Canarias). Fecha que desde aquí reivindico para que sea celebrada como se merece en esta Islas.

Es en este marco diseñado por el principio de solidaridad entre regiones, la política actual de armonización fiscal europea, y la ultraperifericidad, en el que nos encontramos en Canarias con un poderoso instrumento no sólo fiscal, sino también de política económica: la RIC, que lejos de ser comprendido y valorado, una parte de la sociedad se manifiesta contraria a ella y aboga por su pronta eliminación. Y a mí me gustaría expresarles mi impresión personal sobre estas críticas después de más de diez años de estudio de esta materia. Y no voy a hacerlo, por supuesto, con complicados detalles técnicos, sino abordando una cuestión que siempre me ha preocupado: la relación de la RIC con la sociedad.

En primer lugar, hay que ser conscientes que estamos ante el incentivo tributario más debatido, criticado y perseguido de los que constituyen el REF: cientos, miles de expedientes esperan su resolución administrativa o judicial; mientras que **la inseguridad jurídica** a la que se ven expuestos quienes hacen uso de ella, ya no sólo es pregonada por los asesores fiscales y empresarios, sino por el propio Consejo de Defensa del Contribuyente (que ha exigido recientemente a Hacienda su reglamentación) y por el TSJC: *la inseguridad jurídica se ha entronizado en el REF. Ni el poder legislativo ni el ejecutivo han sido capaces de aclarar las cuestiones de la RIC añadiendo unos párrafos más a la Ley* (Sentencia de 5 de febrero de 2005).

En segundo lugar, que algo de cierto han de tener las críticas diarias en la prensa, que cuestionan no sólo los *aspectos perversos* de la RIC, sino también su razón de ser, su existencia en definitiva.

Con la crítica principal que se hace no estoy de acuerdo: **que es un instrumento para favorecer a los ricos**, para hacerlos cada vez más ricos, mientras que sus beneficios no se extrapolan a los asalariados, ni contribuyen a redistribuir la renta. Esta opinión sitúa a empresarios y profesionales en un pedestal más alto e inaccesible que el de los trabajadores por cuenta ajena, cuando en una sociedad abierta como la canaria podemos constatar que una gran parte del empresariado actual (sobre todo, pequeñas y medianas empresas) proviene directamente del sector de los trabajadores por cuenta ajena. En Canarias, en los últimos años, con la misma facilidad que parte de los trabajadores se han convertido en empresarios, los patrones que no han consolidado sus empresas se han vuelto a convertir en asalariados.

Sin embargo, sí soy consciente que no se ha debatido suficientemente sobre la RIC en la sociedad, que no se han logrado transmitir sus beneficios al ciudadano, y que los trabajadores por cuenta ajena han visto una merma constante en sus recursos después de la entrada del euro y exigen, con razón, que los incentivos fiscales (que estoy convencido que ya se notan en la prosperidad de la sociedad en general) **se noten también en sus bolsillos**. Por eso me parece razonable que una parte del secular sacrificio del Estado en aras al desarrollo económico y social de Canarias afecte directamente al bolsillo de los trabajadores: que no todos los incentivos se destinen a los empresarios, sino que se reduzca la

tributación de los residentes en Canarias en un porcentaje, aunque sea testimonial. Pero no estoy hablando de socializar la RIC (incentivo dirigido a la inversión), sino de compartir una parte de los recursos del REF con los trabajadores por cuenta ajena, aunque sea mermando parte de los incentivos empresariales.

En tercer lugar, que, paradójicamente, uno de los aspectos más criticados por la opinión pública canaria es que se pueda **materializar la RIC en pisos para alquilar**, cuando desde hace años el Gobierno de la Nación intenta fomentar a los empresarios a que inviertan en viviendas destinadas al arrendamiento en todo el territorio nacional. Los incentivos aún son más cuantiosos que los de la RIC, y nadie se queja de ellos, todo lo contrario. La obligación de contar con un empleado a jornada completa y con un local exclusivamente dedicado a esta actividad de arrendamiento impide que sea válida la materialización de la RIC en un inmueble para uso y disfrute del empresario, o para su simple arrendamiento; y es indudable que una de las razones que se siga construyendo después del “parón turístico” actual se lo debemos a la RIC, sin olvidar que el sector de la construcción actúa también como motor de nuestra economía y que genera miles y miles de puestos de trabajo.

Y en cuarto lugar, que en estos 11 años de aplicación de la RIC **no ha existido una única RIC, sino dos en realidad**: una muy fácil de materializar, en el periodo 1994 - 2001, en que se invertía porque el propio negocio lo demandaba y porque se obtenían altas tasas de rentabilidad (y encima el empresario se ahorra un montón de impuestos); y otra a partir de 2001 y hasta la actualidad, donde las empresas ya no obtienen los beneficios de antes ni amplían sus negocios porque la demanda, sencillamente, no se los exige. Ahora sí es difícil materializar las dotaciones realizadas, y es ahora cuando la sociedad exige un esfuerzo adicional a la clase empresarial para que no se limite a regularizar las dotaciones con el fisco, sino para que sea creativo y realice inversiones que generen o mantengan puestos de trabajo y haga más competitiva nuestra economía.

En los meses de mayo, junio y julio de 2005 he tenido que regularizar más RIC en los cierres anuales de mis clientes que en todos los 10 años anteriores. Esto dice mucho del estado actual de la economía canaria. Si no hay beneficios empresariales o disminuye su volumen, no habrá dotaciones a la RIC, o disminuirán, y veremos entonces cómo la sociedad echará de menos el importante volumen de inversiones que la RIC ha generado hasta la actualidad.

Resumiendo, si me preguntan si la RIC ha sido positiva o no para Canarias, mi respuesta es claramente que sí. Si me preguntan si hay aspectos criticables, por supuesto que los hay: la perenne inseguridad jurídica del instrumento, la falta de imaginación y solidaridad de una parte del empresariado; y la poca imaginación política para convertir este incentivo en un poderoso instrumento de política económica: el ejemplo más claro es la moratoria turística y la posibilidad de parar en su momento el crecimiento de camas turísticas excluyéndolas, sencillamente, de la materialización.

En esta nueva etapa de clara desaceleración económica propongo redefinir la RIC: ya no se trata de un incentivo fiscal para no pagar impuestos, sino del compromiso empresarial de invertir en Canarias tres veces más de lo que se ahorra en impuestos, para que así se

beneficie la sociedad canaria, para ser solidarios con la sociedad que les permite a los empresarios generar sus beneficios. Quizás sea así mejor comprendida la RIC.

Mientras tanto, como en todos los finales de año, los empresarios que no han podido materializar las dotaciones han concurrido masivamente a la suscripción de los títulos emitidos por la Comunidad Autónoma de Canarias y por los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife.

La Comunidad Autónoma emitió 90 millones de euros en bonos con objeto de hacer frente a sus necesidades de financiación, con un interés del 0,75% y un plazo de amortización de 5 años, el 29 de noviembre de 2010. El período de suscripción comenzó el 15 de noviembre y finalizó el 23 de noviembre de 2005.

El Cabildo de Gran Canaria emitió 42.2 millones de euros en títulos de deuda pública, con un interés del 0,75% y amortizables a los 5 años. El período de suscripción se estableció del 7 al 21 de noviembre de 2005.

Finalmente, el Cabildo de Tenerife emitió 77,9 millones de euros, con un interés del 0,75% los primeros 5 años y del Euribor a 12 meses, sin diferencial, en los tres años restantes. La amortización se establecía pues en 8 años, el 2 de diciembre de 2013. El período de suscripción se estableció del 7 al 28 de noviembre de 2005.

Las empresas que querían suscribir títulos aptos para la RIC se veían con la siguiente cadencia temporal: el 21 de noviembre vencía el período de suscripción del Cabildo de Gran Canaria, dos días más tarde el de la Comunidad Autónoma, y cinco días después de este último el del Cabildo de Tenerife.

La primera subasta que se celebró fue la del Cabildo de Gran Canaria, solicitando las empresas la suscripción de 687.487.000 para un total de 42.212.000 emitidos. El porcentaje del prorrateo adjudicado fue de sólo un 5,66% (la demanda de los empresarios multiplicó por 17 el número de títulos ofertados). Las empresas que no habían obtenido los títulos solicitados acudieron masivamente a la subasta de la Comunidad Autónoma, resultando también un porcentaje de prorrateo insignificante, el 6,36% (la demanda 16 veces superior a la oferta). La última oportunidad de suscripción la brindaba el Cabildo de Tenerife, con su amortización de los títulos de la deuda pública a 8 años, que cubrió holgadamente, resultando un porcentaje de prorrateo superior a las dos emisiones anteriores: el 31,28%.

La lectura correcta de las altas cifras de bonos y deuda pública (687,5 meuros al Cabildo de Gran Canaria, aproximadamente 1.400 meuros a la Comunidad Autónoma y 244,8 meuros al Cabildo de Tenerife) demandadas por las empresas que han dotado la RIC, y que no habían podido materializarla en activos necesarios para el desarrollo de sus actividades, no es exista una gran cantidad de dotación sin materializar, sino que siendo conscientes los empresarios de que la demanda de títulos aptos para la RIC en las tres emisiones anuales es muy superior a la oferta, multiplicaron por 11 sus peticiones para poder materializar la cantidad que les faltaba para cubrir sus dotaciones.

Hoy por hoy, las emisiones de bonos y deuda pública a un bajo tipo de interés por la Comunidad Autónoma y los dos Cabildos principales, se ha convertido en una fuente insustituible y barata de financiación para dichos organismos.

3. Las modificaciones legales para 2006: atención a las empresas financieras e intragrupos

El año 2005 ha sido un periodo de transición en materia de la RIC. El Gobierno de Canarias ha centrado sus esfuerzos con Bruselas en lograr la prórroga para un solo año, para 2006, dejando para estos doce meses las negociaciones más profundas para la prevista prórroga del 2007 al 2013. Yo hubiese sido partidario de abordar durante 2005 las modificaciones futuras necesarias para su pervivencia en el contexto europeo, abriendo un amplio debate en la sociedad, pero sus razones tendrán los políticos...

El hecho cierto es que al 31 de diciembre de 2005 (ni a la fecha de redacción de este trabajo en enero de 2006) se ha publicado norma alguna en nuestro ordenamiento interno que avale la materialización en deuda pública en 2004 y 2005, ni tan siquiera que prorrogue la dotación de la RIC de 2005, su año final, al 2006, pero las declaraciones políticas en la prensa han dicho lo contrario. Maticemos estas cuestiones.

Dos Decisiones de la Comisión Europea han condicionado la prórroga de la RIC. En primer lugar la Decisión de 26 de enero de 2005, C (2005) 220, que autoriza la prórroga de la ayuda en funcionamiento de la RIC concretada en la materialización en bonos y deuda pública de los entes públicos canarios hasta el 31 de diciembre de 2006, pero que incluía el compromiso de las autoridades españolas de excluir de dicha materialización a las entidades financieras y a las que ejercen actividades de la categoría servicios intragrupo (punto 10 de la Decisión).

Esta primera Decisión tiene como objetivo autorizar la materialización en la suscripción de bonos, que como explicamos en su día, finalizó el 31 de diciembre de 2003 al estar considerada como ayuda al funcionamiento. Dos hechos son destacables en esta autorización europea de enero de 2005: en primer lugar, que un año después aún no se ha publicado en el BOE; y en segundo lugar, que prorroga la materialización en dicha suscripción hasta el 31 de diciembre de 2006, cuando el régimen de la RIC finalizaba el 31 de diciembre de 2005. Ya desde ese momento (enero de 2005) se tenía la certeza de que la RIC iba a ser prorrogada en el año 2006.

Y la segunda Decisión, de 21 de diciembre de 2005, C (2005) 5295 final, que autoriza definitivamente la prórroga de la dotación de la RIC para el año 2006, pero que incluye también un importante compromiso de las autoridades españolas: el de excluir de la dotación a las entidades financieras y a las empresas que realizan servicios intragrupos:

2.4 Compromisos

1.3. Las autoridades españolas se comprometen a excluir de la aplicación de la medida a las empresas del sector financiero y a las que realizan servicios intragrupos.

La tardanza en la publicación de esta Decisión por parte de la Comisión Europea —21 de diciembre de 2005— no sólo ha cogido de sorpresa a los representantes de las entidades financieras —si han logrado enterarse, con el lógico descalabro en la planificación fiscal de su actividad—, sino también al poder legislativo. Es inadmisibles que la prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994 no se publicase en el BOE antes del 31 de diciembre de 2005, y que sólo se contemple en el *Proyecto de Ley del régimen de las entidades navieras... y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias*, que presumiblemente se publicará a finales de enero o en febrero de 2006.

Una primera enmienda del Grupo Socialista, publicada en el B. O. de las Cortes Generales (Senado) de 7 de diciembre de 2005, preveía la exclusión de las entidades que realicen servicios financieros y de las entidades que presten con carácter exclusivo servicios a su grupo de empresas de la posibilidad de materializar las dotaciones de la RIC en deuda pública de los organismos públicos canarios. Dicha exclusión obedecía al compromiso asumido por España en la Decisión de la Comisión Europea de enero de 2005. La publicación de la segunda Decisión, la de 21 de diciembre de 2005, obligó a redactar una nueva enmienda, publicada en el B. O. de las Cortes de 29 de diciembre, que no sólo excluyese para 2006 a esas entidades de la materialización en deuda pública, sino también de la posibilidad de dotar la RIC. Tanto Coalición Canaria como el PP introdujeron enmiendas parecidas en el mismo sentido.

Pero recordemos que la Decisión de enero de 2005 —la que permitía la prórroga de la materialización en bonos en 2004, 2005 y 2006— no se ha incorporado aún a nuestro ordenamiento interno, por lo que ha sido necesario redactar otra enmienda que incluya de nuevo en el art. 27 la materialización en bonos, y que tenga efecto retroactivo al 1 de enero de 2004: toda una chapuza como nos tiene acostumbrado el poder legislativo en materia RIC.

Otro compromiso asumido por las autoridades españolas de cara a la prórroga de la RIC en 2006, es el de controlar que los vehículos de transporte marítimo y por carretera destinados a transporte público que hayan recibido ayudas solo se dediquen a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias. Esta farragosa redacción veremos en que se concreta en el futuro en el BOE, porque puede ser otra fuente inagotable de interpretaciones. Menos importante es el lógico compromiso asumido de controlar que los camiones en que se materialice la RIC sólo se utilicen en Canarias.

En síntesis, que efectivamente la RIC se prorroga para el 2006, y que se pueden materializar en bonos las dotaciones de 2004, 2005 y 2006, aunque la Ley que ampara ambas medidas no se haya publicado, ya que tendrá efectos retroactivos al 1 de enero de 2004 respecto a la materialización y al 1 de enero de 2006 respecto a la dotación. Las grandes perjudicadas en 2006 serán las entidades financieras y las entidades que presten sus servicios al grupo de empresas —conceptos ambos que deberían ser adecuadamente matizados para evitar la inseguridad jurídica de siempre—, que no podrán dotar la RIC en 2006.

4. El TEAC y la RIC en 2005: su criterio sobre la entrada en funcionamiento, todo un ejemplo de cordura interpretativa

No se han resuelto aún muchos casos en el TEAC referente a la RIC, aunque una resolución de 25 de noviembre de 2005 de este Tribunal haya colmado nuestras expectativas de una interpretación racional de los aspectos más controvertidos de este incentivo fiscal, concretamente, en el plazo de la entrada en funcionamiento. El TEAC también expresa por dos veces en 2005 su criterio respecto a lo que en su día yo llamaba “intereses de demora en cascada”, en el sentido que argumentábamos que no se podían aplicar intereses de demora sobre intereses de demora, práctica que había bendecido el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en muchas resoluciones.

Examinamos a continuación éstos y otros pronunciamientos del TEAC que van matizando el futuro de la RIC.

4. 1. Los aspectos sustantivos

Sobre los requisitos sustanciales para acogerse a la dotación de la RIC, el TEAC se pronuncia en resolución de 19 de mayo de 2005. La entidad había restado la dotación de la RIC para hallar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, pero no la había dotado formalmente en los ejercicios 1996 y 1997. Ni en el acuerdo de distribución de resultados (puesto que había llevado los beneficios a Reservas Voluntarias), ni en las cuentas anuales, ni en la contabilidad figuraba la dotación efectuada, aunque posteriormente, el 31 de enero de 1999, contabilizó un traspaso de reservas voluntarias a la RIC.

Ante la objeción del contribuyente de que el incumplimiento de los requisitos formales no puede suponer la pérdida del beneficio, el TEAC contesta que se han incumplido dos requisitos: el acuerdo formal de la Junta General en el que se adopte la decisión de realizar la dotación, y la correcta contabilización de la misma. Y que si el contribuyente quiere acogerse a este beneficio fiscal *debe cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el art. 27, entre los que figura la constitución en el pasivo del balance de una cuenta de reservas indisponibles, lo que a su vez implica que ésta se contabilice correctamente.*

4. 2. Los pagos fraccionados

En otra resolución, de 8 de abril de 2005, el TEAC resuelve un tema que dio lugar en su día a un cambio normativo, el de la RIC y los pagos fraccionados. La Ley que reguló el cálculo de los pagos fraccionados con la dotación de la RIC es de finales de 2001 (Ley 23/2001 de 27 de diciembre, que añade la disposición adicional decimosexta a la LIS), pero hasta ese momento fue conflictivo. El Tribunal reconoce que es difícil conectar la RIC con las diversas instituciones tributarias, pero que ha sido la práctica administrativa la que ha solucionado el problema, realizando el pertinente ajuste de la RIC antes y no después del cálculo de la base imponible, por lo que incide en su magnitud, y por ende, debería también incidir en los pagos fraccionados. Concluye la resolución afirmando que la RIC debe tenerse en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados, concretamente en los del año 2000, anteriores al cambio legislativo antes explicado.

4.3. La realización de una actividad económica para poder dotar la RIC

Una materia más problemática es la que se expone en la resolución de 17 de marzo de 2005. Una entidad había enajenado 86 apartamentos y había obtenido ingresos por el arrendamiento de otros 23, pero aparentemente sin realizar una actividad económica. No disponía de personal ni de local, por lo que tampoco podía acogerse a los requisitos para considerar la actividad de compraventa o de alquileres como actividad económica. La Administración rechazó las dotaciones efectuadas por la RIC, y el contribuyente alegó ante el TEAC que el criterio del Informe de diciembre de 2000 respecto a la imposibilidad de dotar la RIC con determinados rendimientos es restrictivo y no acorde a la Ley 19/1994.

El Tribunal, sin embargo, considera que la entidad no ha realizado una actividad económica ni ha cumplido con los requisitos para que la actividad de compraventa o alquileres tuviese dicha consideración, por lo que desestima el recurso.

4.4. No a la práctica de liquidar intereses de demora sobre intereses de demora

En resolución de 21 de abril de 2005 el TEAC aborda, por fin, una de las cuestiones que machaconamente hemos venido explicando cada vez que se nos presentaba la ocasión: a la hora de regularizar la RIC por parte de la Inspección no se pueden calcular intereses de demora sobre intereses de demora. Este criterio de sumar los intereses de demora a la cuota de regularización del ejercicio para volver a calcular intereses de demora sobre todo junto, confundiendo lo que es cuota tributaria y lo que no es (por ejemplo, para regularizar una dotación del año 1995 de 100, la Inspección suma en la liquidación de 1999 el 0,35 de 100 y 25 de intereses de demora desde julio de 1996 a julio de 2000, y a esta suma de 60 le vuelve a calcular intereses de demora hasta el día del acta) lo había hecho suyo el Tribunal E. A. regional en multitud de resoluciones, pero una de ellas llegó al Central, que no lo compartió: *Este proceder implica la exigencia de intereses sobre intereses de demora, por convertir los intereses en cuota tributaria y ella, según criterio reiteradamente mantenido por este TEAC, no es conforme a Derecho. Por tanto, en la nueva liquidación que se practique, la Inspección habrá de determinar los intereses según lo razonado en el presente Fundamento, esto es, eliminando de la base de cálculo los intereses de demora incluidos en la misma.*

Este mismo criterio es compartido por el TEAC en una nueva resolución, la de 25 de noviembre de 2005, en su fundamento noveno de Derecho dice: *de la lectura del texto legal no se deduce la conversión de los intereses de demora en cuota tributaria sobre la que calcular de nuevo intereses de demora, tal y como ha efectuado la Inspección.* Para añadir posteriormente que *los intereses de demora deberán calcularse sobre la parte de cuota que corresponde a la base imponible en la que se ha integrado la RIC, en este caso sobre la totalidad de la cuota...tomando como dies a quo el último día de plazo voluntario de la liquidación...y como dies ad quem el día en que el Inspector Jefe...practique la liquidación que corresponda o, si ésta no se hubiera practicado en el plazo previsto..., hasta el día en que finalice dicho plazo.*

Con satisfacción hemos comprobado cómo la Inspección tributaria ha comenzado a liquidar las regularizaciones efectuadas sobre la RIC con este nuevo criterio que hemos venido defendiendo desde 2001.

4.5. El plazo de la entrada en funcionamiento

Sin embargo, la última resolución del TEAC comentada, la de 25 de noviembre, nos aporta una alegría aún mayor a quienes venimos defendiendo una interpretación racional de los preceptos que regulan la RIC. Y lo hace en el controvertido tema de la entrada en funcionamiento de la materialización, que como todos sabemos, el legislador no hizo constar en el art. 27 de la Ley 19/1994 el plazo en el que las inversiones debían entrar en funcionamiento.

El contribuyente afectado por la regularización tributaria mantenía que el hotel en que había materializado la RIC de 1995 había entrado en funcionamiento el 31 de diciembre de 1999, precisamente con la Fiesta del final del año, mientras que primero la Inspección y luego el TEARC decían que no, que lo había hecho con regularidad en el año 2000, pero no en 1999. El Central reconoce que el legislador guarda silencio sobre el plazo en que han de entrar las inversiones en funcionamiento, y que ante tal evidencia no deben mantenerse dos posturas extremas y contradictorias entre sí:

- a) *de un lado no parece que pueda sostenerse que inexcusablemente este plazo ha de ser el mismo que legalmente se fija para realizar la inversión...*
- b) *por otro lado, tampoco parece correcto que, puesto que la letra de la norma no lo exige, pueda concluirse que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la reinversión...*

Para concluir que lo más adecuado y ajustado al espíritu de la norma, es exigir que dentro del plazo legal se haya adquirido el bien de que se trate, si se trata de un proyecto de inversión complejo, haya comenzado a desarrollarse, siempre que, en todos los casos, además se produzca la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, bien de manera inmediata a su adquisición, bien dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, aunque tal incorporación —mediando tales circunstancias— se haya producido después del plazo legal de los 3 años.

Con este criterio, el TEAC rompe una continuada corriente administrativa que salvo en el caso de instalaciones complejas —que venía admitiendo últimamente el TEARC— venía siendo inflexible con el plazo de la entrada en funcionamiento. En el caso concreto del pequeño hotel que analizamos, el Central finalmente concluyó que se habían realizado diversas gestiones administrativas y urbanísticas que terminaron con el cambio de uso, y que se habían comenzado las obras del hotel, sin reseñarse interrupción alguna ni dilación anómala, de tal forma que el hotel estaba sin duda alguna en funcionamiento a lo largo del año 2000, por lo que entendía cumplidos los requisitos legales aplicables.

Será necesario que el TEAC vuelva a insistir en la misma problemática, pero su criterio de flexibilidad parece claro, admitiendo como materialización apta las inversiones realizadas

que hayan entrado en funcionamiento después del plazo de materialización. En todo caso las admite si se trata de instalaciones complejas, y en los demás casos si se han realizado las inversiones dentro del plazo y existe un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a que se incorporen al proceso productivo, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal de los 3 años.

5. El TSJC y la RIC en 2005: más sombras que luces

Titulaba una conferencia sobre los recientes pronunciamientos del TSJC en materia de la RIC, pronunciada en marzo de 2005 con motivo de la visita a Las Palmas de Gran Canaria del equipo directivo de la Asociación Española de Asesores Fiscales, con la gráfica expresión de: **“La RIC y el TSJC: más sombras que luces”**. E, indudablemente, después de finalizado el año, sigo con la misma opinión personal, incluso, agrandada a la vista de los sucesivos pronunciamientos del Tribunal en los denominados aspectos sustantivos, y en otras materias tal como iremos desgranando en este apartado. Hubo un momento, 4 de febrero de 2005, en que el reconocimiento por parte del magistrado ponente de la total inseguridad jurídica de la RIC, y de la culpa compartida por el poder legislativo y ejecutivo por no añadir uno o dos párrafos a cada apartado del art. 27 que terminase con la permanente conflictividad, parecía que iba a poner las cosas en su sitio. Pero todo quedó en nada, los fundamentos de Derecho de dicha sentencia fueron, efectivamente, una carga de profundidad que estalló en la línea de flotación de todos aquellos que han tenido poder decisorio en materia de la RIC, pero la conclusión final a la que llegó la Sala para poco sirvió, ya que compartía el restrictivo criterio que la Administración Tributaria mantenía en una cuestión no legislada, la del plazo de la entrada en funcionamiento.

Sí hemos apreciado, y desde aquí quiero dejar constancia de ello, un mayor acercamiento de la Sala de lo contencioso-administrativo a la realidad de la RIC y una amplia colaboración con la AEDAF, facilitándonos el acceso a cuantas sentencias en esta materia se han ido pronunciando. Sin ellas, esta Crónica estaría incompleta y para poco serviría. También apreciamos una especial sensibilidad en materia de sanciones, siendo consciente el TSJC de que la inseguridad jurídica existente y las diversas interpretaciones que pueden hacerse del mismo precepto no deben redundar en sanciones para el contribuyente que haya declarado sus beneficios y haya interpretado razonablemente el precepto.

Entrando ya en materia, voy a exponer el criterio del TSJC en orden inverso a lo que he hecho en años anteriores, de tal forma que en primer lugar abordamos sus pronunciamientos sobre los aspectos sustantivos. Hasta ahora, los aspectos formales (o sustantivos según el giro que se le de) han sido explicados siempre al final de una conferencia, un artículo o una obra sobre la RIC, pero dada la trascendencia y el rumbo que están tomando las sentencias del Tribunal, van a tener que encabezar a partir de ahora cualquier trabajo sobre la RIC.

5. 1. Los aspectos sustantivos de la RIC

En *La planificación fiscal de la RIC* (marzo de 2005) explicaba el restrictivo criterio de la Sala de Santa Cruz de Tenerife durante el año 2004 en esta materia, que llegaba a recha-

zar la dotación efectuada en el caso de empresarios individuales sólo por haber efectuado el asiento de la dotación después de la presentación de la declaración del IRPF, aunque fuese días (no meses) después. Este criterio no sólo ha continuado en 2005, sino que ha llegado a cotas de muy difícil encaje dentro de la realidad de la RIC y la filosofía del REF, que pretenden en última instancia que se invierta en Canarias, que los beneficios obtenidos en Canarias se queden en Canarias.

Ya en octubre de 2004 (**sentencia 864 de la Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 29 de octubre**) se hacía patente el criterio de la Sala respecto al momento de la contabilización de la dotación: el empresario había efectuado contablemente la dotación el 31 de diciembre de 1997 (en vez de en junio de 1997) y la había incluido en la declaración del IRPF de 1996. Para mí sólo un “pecado venial”, acreedor como máximo a una sanción por infracción simple, pero no más. Sin embargo, la Sala es de la opinión de que la dotación ha de efectuarse en contabilidad antes de presentar la declaración del IRPF con la deducción correspondiente: *“conduce necesariamente a la convicción de que la dotación a la reserva de inversiones ha de estar materializada (por dotada, sirva la aclaración) antes de que se autoliquide y presente por el contribuyente la declaración del IRPF en la que se incluya aquélla”*. Eso sí, admite el Tribunal que se pueda demostrar por cualquier otro medio de prueba que la dotación se efectuó antes de la declaración del IRPF, pero todos sabemos que en el caso de empresarios individuales es una prueba imposible, ya que la dotación en personas físicas no exige más formalismos que hacerlo constar en la declaración y en la contabilidad, y desde el punto de vista mercantil tampoco se exige nada más.

Que de la lectura del apartado 3 del art. 27 *“la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado”* se desprenda el cuándo se ha de efectuar la dotación en contabilidad es materia opinable, pero el objetivo del legislador no es otro que el que pueda seguirse por la Administración tributaria el nacimiento y la existencia de la RIC. Y ese objetivo se consigue tanto con la contabilización en junio del año en que se dota la Reserva como en diciembre de ese mismo año, ya que aparece así reflejada en el balance de situación de la empresa al final del ejercicio y en la correspondiente declaración del IRPF presentada en el mes de junio (prueba de ello es el acta incoada). Por eso el legislador, con ánimo de resolver la restrictiva interpretación que se avecinaba y que ahora impera por parte de la Administración y del Tribunal, añadió a finales de 2002 un nuevo párrafo primero al apartado 8 del art. 27: *“A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo”*, sin que haya sido aplicado con efectos *ex tunc* por el TSJC.

La Sala de Las Palmas de G. C. tuvo una primera aproximación a los requisitos sustantivos de la RIC en la **sentencia de 18 de febrero de 2005** (Recurso contencioso administrativo, en adelante RCA, nº 427/02), en la que un empresario individual se acogió a la RIC en la declaración del IRPF de 1995, pero no la hizo consignar en la contabilidad de 1996 ni en los años siguientes, si bien reflejó oportunamente en los libros de contabilidad las inversiones realizadas como materialización. En opinión del empresario la omisión podía ser subsanada, sin que se le debiera anular la dotación en su día efectuada. El TSJC no le da la

razón y estima que el requisito de que la RIC figure en los balances de la empresa es sustancial y no meramente formal, sin que pueda primar el hecho de la efectiva dotación.

En esta ocasión comparto el criterio de la Sala, ya que se incumple uno de los pocos requisitos formales que se exige al empresario, que la RIC figure en los balances con absoluta separación y título apropiado, y es indudable, por afirmaciones del propio contribuyente, que así no se ha hecho.

Sin embargo, pronto el 2005 nos muestra nuevamente la intransigencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife respecto a las formalidades de la RIC. **En sentencia de 18 de enero de 2005** (RCA 637/2003) se aprietan aún más las tuercas de los requisitos sustantivos y se rechaza la dotación de la RIC efectuada en la declaración del IRPF de 1998 porque ¡el asiento contable se realizó el 30 de junio de 1999! Esto es, en la fecha que desde el punto de vista de estudiosos de la RIC hubiese personalmente aconsejado sin ningún tipo de dudas. El argumento del rechazo por parte de la Sala es que la declaración del IRPF se presentó el 21 de junio de 1999, y el asiento en contabilidad se efectuó el 30 de junio de 1999. Criterio éste, que con todos los respetos, no comparto, y que creo que hay que combatir con todos los argumentos legales y con la filosofía con la que fue creada la RIC. Ciñéndome a los primeros, insisto nuevamente en que el apartado 3 del artículo 27 no señala en qué momento ha de figurar con total claridad la RIC en los balances, y como no se señala expresamente por el legislador no hay que ser restrictivo y riguroso en la interpretación —como lo es el TSJC—, máxime cuando los mismos objetivos se cumplen realizando el asiento contable el 30 ó el 21 de junio, ya que en ambos casos la Administración puede seguir la vida de la RIC desde su existencia. El segundo argumento que no conviene despreciar, y que recomiendo invocar siempre en estos casos, es el derecho del empresario, señalado en el art. 28 del Código de Comercio, a contabilizar lo sucedido en la empresa una vez al mes: *el libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad que se trate*. Me imagino que el TSJC no tuvo en cuenta esta disposición, pero para mí su aplicación es definitiva en la interpretación sobre si la dotación a la RIC estuvo o no bien realizada.

La misma Sala repite su criterio al respecto en la **sentencia de 26 de abril de 2005** (RCA 739/2003): rechaza la dotación efectuada por un empresario individual en 1997 porque el asiento lo realizó el 31 de diciembre de 1998 (tenía que haberlo hecho en junio de 1998), y la de 1998 ¡porque el asiento lo realizó el 30 de junio de 1999 y la declaración del IRPF la había presentado días antes!

En ambos casos, las declaraciones del IRPF se presentaron en plazo, por lo que no tiene en consideración, nuevamente, la aclaración del párrafo primero del apartado 8 del art. 27 (redacción Ley 53/2002) en el sentido de que se entiende probada la dotación si se efectuó en plazo la declaración del impuesto con la dotación efectuada. La Administración tributaria, en el recurso, consideraba que esta aclaración legal no tenía efectos retroactivos, pero el TSJC no se pronuncia expresamente al respecto. Ya en su día dimos nuestra opi-

nión de que debía considerarse una aclaración legal, no una novedad legislativa, y por tanto creía aplicable a toda la vida de la RIC.

Respecto a sociedades, los formalismos van también casi por el mismo camino. La sentencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife de **8 de marzo de 2005** (RCA 1117/2002) reconoce que el hecho de presentar las declaraciones del impuesto con la dotación fuera de plazo no invalida por sí mismo la dotación (criterio hasta ahora compartido mayoritariamente por la Administración), siempre que pueda demostrarse la dotación por otros medios. Sin embargo, después de pregonar este principio esclarecedor sobre el que hemos luchado muchos años, la Sala rechaza la dotaciones efectuadas en los ejercicios 1994, 95 y 96 porque las declaraciones del IS se efectuaron fuera de plazo, aunque constasen las dotaciones en las actas correspondientes a las Juntas celebradas el 30 de junio de cada año, ya que éstas no se presentaron al Registro Mercantil hasta el 10 de septiembre de 1997 y no tenían poder probatorio frente a terceros hasta esa fecha.

No soy especialmente crítico con este criterio del TSJC, ya que estamos en el caso de probar o no la voluntad de la entidad de dotar la RIC en cada uno de los ejercicios, pero sí me hubiese gustado saber qué reflejaba la contabilidad: si las dotaciones estuviesen contabilizadas en cada ejercicio, entiendo que está más que probada la voluntad de la dotación a la RIC, aunque las declaraciones y las cuentas anuales se presentasen fuera de plazo.

5. 2. La dotación de la RIC: la compensación de pérdidas, y la realización de una actividad económica

El segundo aspecto que abordamos en cuanto a los pronunciamientos del TSJC respecto a la RIC es el de la dotación, en que veremos su interpretación sobre la compensación de pérdidas a la hora de calcular la dotación, la exigencia de realizar una actividad empresarial para poder dotarla, y finalmente, sobre la definitiva aplicación de la RIC a profesionales.

5. 2. 1. La compensación contable de pérdidas influye negativamente en la dotación

En la sentencia nº 390 de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria de **22 de abril de 2005** (RCA 1441/03) se aborda el tema de si hay que restar para el cálculo de la dotación las cantidades destinadas a compensar contablemente resultados negativos de ejercicios anteriores o no. La Sala llega a la conclusión de que sí, que no se puede destinar un mismo resultado a la compensación de pérdidas y a la RIC, por lo que rechaza la dotación efectuada. Los argumentos que esgrime creo que no son los adecuados al afirmar que *no se puede invertir si simplemente se están enjugando pérdidas*, cuando todos sabemos que lo contrario sucede todos los días; pero desde el punto de vista teleológico afirma la Sala que para dotar la RIC la Ley se refiere a una real y efectiva previsión a tal fin, lo que no se produciría cuando los beneficios no distribuidos se destinan a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

5. 2. 2. La necesidad de realizar una actividad económica para dotar la RIC

La cesión de los derechos de imagen de un futbolista por parte de una entidad mercantil, obteniendo un beneficio considerable, da lugar a una compleja reclamación administrativa

que finaliza en una sentencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife de **11 de febrero de 2005, y en dos sentencias del 3 de marzo** (RCA, 118/2003, 745 y 746/2003). En la primera, la Administración tributaria había rechazado la dotación porque en la empresa no figuraban gastos de personal ni de arrendamiento de local, ni figuraba en el activo inmovilizado material alguno, estimando que los beneficios no procedían del ejercicio de una actividad empresarial sino de la mera titularidad de determinados bienes del inmovilizado financiero y de actividades no directamente productivas. Y el TSJC le da la razón, concluyendo que no existe establecimiento mercantil, *y que los rendimientos obtenidos por la recurrente provinieron únicamente del contrato suscrito con el club de fútbol, sin que realizara otra actividad profesional o empresarial, careciendo de establecimiento hasta el momento de suscripción del contrato de arrendamiento a fin de dedicarse al comercio de material deportivo.*

En las dos sentencias de marzo de 2005 se trata la consideración de sociedad transparente de la misma entidad anterior; que según el TSJC no había desarrollado actividad empresarial alguna, imputando la Administración las bases imponibles positivas a los socios de la entidad. La Sala confirmó dicha imputación, siendo ya una práctica habitual de la Administración el que la regularización de las dotaciones de la RIC finalice con la imputación de los rendimientos de la entidad a los socios, por entender aplicable el extinguido régimen de transparencia fiscal.

5. 2. 3. Se reitera el criterio de que los profesionales sí pueden dotar la RIC

Respecto a los profesionales, las sentencias de 19 de noviembre, 23 de diciembre de 2004 y 14 de enero de 2005 de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria reiteran el criterio expresado anteriormente de que los profesionales sí pueden acogerse a la RIC, aclarando una cuestión conflictiva que tuvo que resolver en el año 2004 la Audiencia Nacional.

5. 3. La materialización de la RIC

5. 3. 1. El plazo de la entrada en funcionamiento

Quizás la materia más importante que haya intentado resolver este año el TSJC en relación con la materialización es la del **plazo de su entrada en funcionamiento**. Cuestión polémica donde las haya, y sobre la que hemos escrito bastante en los últimos años. La sentencia es de la Sala de LPGA, de **4 de febrero de 2005** (RCA 1612/2003), y supone todo un varapalo a los poderes legislativo y ejecutivo por su continuada negligencia en cuanto a resolver todas las cuestiones pendientes de interpretación en la RIC y que han conducido a una gran inseguridad jurídica al respecto: *“No es comprensible —dice la sentencia— que una regulación legal repleta de puntos oscuros vaya camino de perpetuar un estado de inseguridad jurídica y económica por el mero hecho de que al Poder legislativo, o a los que tienen iniciativa legislativa, como el poder ejecutivo, no se les ocurra poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal”.*

Añadiendo posteriormente la Sala, que en materia tan conflictiva no es comprensible que la Administración sancione de manera automática al contribuyente: *“No es comprensible que los órganos de la Administración tributaria, cuando de la RIC se trata, sancionen de manera automática, por el simple hecho de ser procedente la regularización tributaria”.*

Sin embargo, en el fondo de la cuestión, la Sala comparte el criterio de la Administración de que el plazo de la entrada en funcionamiento de la materialización ha de coincidir con el plazo de materialización. El ponente reconoce, y convence a los demás miembros del Tribunal, de que el plazo de tres años no incluye simplemente la adquisición del activo, sino la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión, y que esto requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial, añadiendo que mantener otra tesis llevaría consigo el riesgo de transformar la RIC en una medida que favorezca exclusivamente la especulación del empresario.

Como aspectos positivos, sin ser el reconocimiento expreso de la inseguridad jurídica que se ha entronizado en torno a la RIC, y que no deberían existir sanciones en materia de regularización de la RIC por la dificultad en la interpretación de los preceptos existentes, deja el TSJC las puertas abiertas a los supuestos de inversión de especial complejidad y hace suya la interpretación de que el plazo de los 4 años para materializar las dotaciones, señalado en el Informe de diciembre de 2000, es el correcto (en vez de los tres años que señala la Ley), criterio pacífico que ya había sido asumido por la Administración Tributaria.

5. 3. 2. *Un local puede ser nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre que no haya entrado en funcionamiento*

Continuamos con los aspectos relacionados con la materialización reseñando una sentencia de 2004 que no comentamos en la Crónica de la RIC de ese año, pero que conviene tener presente. Es de la Sala de SCT de **29 de junio de 2004** y en ella se afirma que a efectos de la RIC se puede considerar que un local es nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre que no haya entrado anteriormente en funcionamiento. Las pruebas documentales fueron en esta ocasión decisivas, sin que la Administración pudiera demostrar lo contrario: *Al respecto, y en lo relativo al aludido uso, hay que partir del hecho de que la existencia de varias transmisiones anteriores no equivalen a considerar al local como usado, es necesario que además estuviera en funcionamiento. Y en este punto no ha quedado probado. Por el contrario, existe como prueba documental aportada... informe de Unelco dando cuenta de que en el local el recurrente es titular de póliza de abono de primera ocupación, y en sentido negativo no consta en ningún documento el funcionamiento del local. Y en cuanto a que ya fue objeto de una previa deducción por los anteriores titulares, tampoco se prueba...*

Este criterio del TSJC permite ampliar el abanico de inversiones aptas para la materialización, debiendo probar el empresario de que el local que adquiere después de sucesivas transmisiones no ha entrado nunca en funcionamiento, y por supuesto, que los anteriores propietarios no lo hayan afectado a la RIC.

5. 3. 3. *No es válida la materialización en un local que se venía utilizando como arrendatario*

En otra sentencia, de **29 de junio de 2005** de la Sala de LPGC (RCA 745/2003), sin embargo, el TSJC considera no apta la materialización de la RIC en un local que la empresa ya venía utilizando como arrendatario, ya que no es nuevo ni se acredita que exista una mejora tecnológica.

En esta ocasión, como en la anterior, sí compartimos el criterio de la Sala, ya que a pesar de que los locales fueron utilizados en su momento por primera vez, al suscribir el contrato de arrendamiento, a la hora de su adquisición ya venía desarrollándose en ellos una actividad por el propio arrendatario, ahora adquirente, por lo que han perdido la condición de no haber entrado en funcionamiento hasta ese momento.

5. 4. La regularización de la RIC

5. 4. 1. *No proceden sanciones en la regularización*

En una regularización de la RIC por la Inspección de una entidad por haber disminuido los fondos propios sin tenerlo en cuenta a la hora del cálculo de la RIC, la Sala de LPGC, en **sentencia de 10 de junio de 2005** (RCA 122/2004), entiende que no procede sanción alguna. Tanto en ésta como en otras actuaciones de las entidades que han dotado la RIC, la Sala ha entendido la falta de concurrencia de culpabilidad en su conducta, por lo que ha anulado las sanciones impuestas por la Administración.

5. 4. 2. *Las nuevas sanciones impuestas por el TEARC en sustitución de otras deben ser notificadas previamente al contribuyente*

Más sutiles son los casos tratados en dos sentencias de la misma Sala. En la **sentencia nº 497 de 17 de junio de 2005**, el TEARC había anulado una sanción por infracción grave impuesta por la Inspección tributaria, imponiendo a su vez a la entidad unas nuevas sanciones por infracción leve, pero la Sala las anula porque no se había dado la oportunidad al contribuyente de formular las correspondientes alegaciones a las nuevas e inferiores sanciones aplicadas.

5. 4. 3. *Se anula la expresión del TEARC de que hay que realizar una nueva liquidación*

Por su parte, en la **sentencia nº 351 de 9 de mayo de 2005**, la Sala anula la expresión del TEARC de que debía realizarse una nueva liquidación al anular la que había realizado la Inspección: *Más el acuerdo del TEAR no se limita a anular la liquidación contra la que se presentó la reclamación. A continuación de declarar anulada la liquidación impugnada acuerda que debe “practicarse una nueva” liquidación (la cual sustituirá a la anulada, dimanante del acta de disconformidad). Esta decisión, tal como aparece adoptada y expuesta, “debiendo practicarse una nueva”, ha de ser anulada. Es cierto que la Administración tiene la facultad de llevar a cabo una nueva liquidación. Ahora bien, el ejercicio de esta facultad —o incluso, derecho— no puede serle impuesto por un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo, por lo que en este aspecto procede la estimación del recurso, sin que ello suponga privar a la Administración tributaria de realizar la actuaciones que considere amparadas legalmente, aunque por supuesto, susceptibles de ser recurridas.*

Ambos casos han sido hasta ahora práctica habitual en las resoluciones del TEARC, sin que, al menos yo, las hubiese entendido contrarias a Derecho, pero el parecer del TSJC da nuevos argumentos para impugnarlas.

5. 4. 4. *La reiterada incompetencia de Gestión respecto a la RIC*

En una materia que en los años pasados tuvo especial virulencia, pero que el TEARC fue matizando paulatinamente —aunque no siempre con la misma contundencia—, el TSJC afirma, en definitiva, que la Dependencia de Gestión no es competente para comprobar las dotaciones efectuadas a través de las fórmulas de la RIC, ya que se basan en datos contables. **La sentencia es la nº 469 de la Sala de LPGC, de 23 de junio de 2005:** *En resúmenes cuentas, si, como la propia resolución económico-administrativa reconoce, la liquidación provisional girada se sustenta —y así es— en una primera ecuación: $IS = T(RCAIS +/- DP-RIC) - B - D$, a la que siguen otras dos para hallar el límite de dotación de la RIC; y si tales fórmulas tienen como eje el análisis de la contabilidad del sujeto pasivo, forzosamente hemos de comparar con la representación del obligado tributario que, de acuerdo con los preceptos citados, el órgano de gestión debió derivar las actuaciones, para la comprobación pertinente, a la Inspección Tributaria.*

5. 4. 5. Una regularización que no llegamos a entender

Finalmente, en cuanto a regularización de la RIC, no llegamos a entender los términos en que se produce **la sentencia 381/2005 de 13 de mayo** de la Sala de LPGC, en la que se trata el caso de un empresario que dota la RIC del ejercicio 1995, pero se da de baja en la actividad que generó el rendimiento en 1996. Si se hubiese dado de baja en todas las actividades económicas sí compartimos el criterio de la Sala, pero sólo se especifica en la sentencia que se dio de baja en la actividad en que se generó el beneficio, cuando hace mucho tiempo que es pacífica la interpretación de que los beneficios generados en una actividad pueden invertirse en cualquier actividad económica que desarrolle o vaya a desarrollar el empresario.

6. Las consultas vinculantes de la DGT en materia de RIC en 2005 continúan con el espíritu constructivo para su racionalización

Han sido abundantes y variadas las consultas evacuadas con carácter vinculante en esta materia por la DGT en el año 2005, reafirmandonos un año más en la especial sensibilidad con la que la DGT ha tratado y sigue tratando las cuestiones de la RIC. Casi todas las contestaciones se refieren a la materialización, aunque también hay algunas sobre la dotación. Comenzamos nuestro análisis por estas últimas.

6. 1. Los beneficios obtenidos en la venta de elementos afectos a una actividad económica sí pueden dotar la RIC

Se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la venta de un terreno en el que la sociedad tenía elementos de transportes y plataformas, aunque no tuviese autorización administrativa para ello. La consulta es la V0801-05 de 10 de mayo de 2005. Se trataba de un terreno adquirido por mitad y proindiviso en 1996, que venía siendo utilizado para el establecimiento de plataformas y vehículos especiales de transporte de vehículos, motivado por la actividad de transporte realizada por la entidad. La DGT contesta que el beneficio generado en la venta sí es susceptible de acogerse a la RIC.

6. 2. Con los beneficios obtenidos en la venta de parcelas en curso de urbanización o no urbanizadas se puede dotar la RIC

Se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos por la venta de parcelas en curso de urbanización y no urbanizadas. A esta conclusión llega la DGT en la consulta V2088-05 de 17 de octubre. La entidad consultante quiere transmitir todas las parcelas que tiene en el estado actual y dedicarse a otra actividad: *la consultante realizaba la actividad económica de promoción de edificaciones, si bien, a partir de ahora pretende enajenar los terrenos de los que es titular y dedicarse a otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, parece desprenderse que dichos terrenos se encuentran afectos a la actividad económica de promoción por lo que se consideran aptos para materializar la RIC.*

6. 3. Las reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios afectan a la dotación

A esta lógica conclusión, después del cambio legal experimentado años atrás en el art. 27 de “disminución de los fondos propios en vez de disminución de las reservas”, llega la DGT en consulta VI832-05 de 20 de septiembre: las detracciones de fondos propios afectarán a la dotación en el año en que se entreguen a los socios o en el año en que se aprueben.

6. 4. El plazo de la entrada en funcionamiento de las inversiones complejas: telecomunicaciones por cable

Se exonera de la entrada en funcionamiento en el plazo de materialización a una serie de inversiones complejas que van a financiarse con ampliaciones de capital, pero las inversiones han de efectuarse por la sociedad dentro del plazo que tiene pendiente cada empresario que dotó la RIC. La consulta es la VI209-05 de 23 de junio de 2005, y se trata de un operador de telecomunicaciones por cable a escala insular, que va a captar fondos de la RIC, pero que dada la complejidad de las instalaciones será imposible que entren en funcionamiento en el plazo legal. La DGT reconoce que no tienen que entrar en funcionamiento dentro del plazo general, dada su complejidad, pero *debe precisarse que únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del período legal de tres años prescritos en el art. 27.4, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto del proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste.* Como también es lógico, el plazo de la inversión ha de establecerse individualmente, dependiendo del momento en que cada empresario dotó la RIC, pero en todo caso la inversión en la suscripción del capital social ha de hacerse dentro del plazo, aunque la entrada en funcionamiento sea posterior.

6. 5. El plazo de entrada en funcionamiento de las instalaciones complejas: hotel de 4 estrellas

Un caso más de instalación compleja a efectos del plazo de entrada en funcionamiento es el de un hotel de 4 * que tardará en construirse 5 años desde el inicio de las obras. La materialización se considera válida por la DGT, aunque entre en funcionamiento posteriormente, matizando que sólo se admiten como tal las inversiones realizadas en el plazo de los 3 años: *si bien sólo servirá como materialización válida de la RIC, aquella parte de la inversión del hotel que se ejecute materialmente dentro del plazo legal establecido en el art. 27.4 a) a pesar de que, por los motivos apuntados, no pueda entrar en funcionamiento dentro del mismo.* La consulta es la VI280-05 de 28 de junio.

6. 6. Es válida la materialización en unas reformas efectuadas por la Comunidad de Propietarios

En la consulta V0503-05 se trata la rehabilitación de una serie de locales propiedad de la entidad, afectados, como todo el edificio, por la riada de 2002 en Santa Cruz de Tenerife. Se consulta si las derramas abonadas a la Comunidad serán aptas para la materialización, aunque las facturas de las obras realizadas se efectúen a nombre de la Comunidad. La DGT, después de explicar que la rehabilitación de un activo fijo es válida para la materialización, admite las derramas satisfechas a la Comunidad de Propietarios, siempre que tengan por finalidad exclusiva la rehabilitación de dichos locales.

6. 7. La materialización en un derecho de distribución

Es válida la materialización en un derecho de distribución en el Archipiélago, siempre que tenga la naturaleza de inmovilizado inmaterial y otorgue exclusivamente la utilización en Canarias. La consulta es la V0116-05 de 1 de febrero, y la consultante desarrolla su actividad en Canarias, pretendiendo adquirir los derechos para la distribución de un producto en una de las islas. La DGT contesta que *sí: en el caso consultado, estos efectos (los de utilidad para el desarrollo económico canario) parecen cumplirse, siempre que se trate de un derecho de distribución que tenga la naturaleza de inmovilizado inmaterial para ejercer una actividad económica exclusivamente en Canarias.*

6. 8. La materialización en aplicaciones informáticas y libros

Es válida la materialización de un profesional en aplicaciones informáticas (aunque se actualicen anualmente), libros de consulta y cámara digital, en la medida que pueda demostrarse que son necesarios para la actividad. La consulta es la V-0046-05, de 19 de enero.

6. 9. Las aportaciones al capital de cooperativas son válidas como materialización, siempre que se realicen inversiones

Las aportaciones al capital de cooperativas que vayan a realizar inversiones sirven como materialización de la RIC, pero no el resto de aportaciones que no incrementan el capital. La consulta es la V00668-04 de 8 de marzo de 2005: *en consecuencia, sólo en la medida en que las aportaciones obligatorias o voluntarias que realicen los cooperativistas de la entidad consultante se integren en el capital social de la misma, de acuerdo con la Ley de Cooperativas, las mismas servirán como inversión válida para materializar la RIC de sus socios, siempre y cuando, además, la Cooperativa realice, a su vez, las inversiones previstas en el párrafo a) del apartado 4 del art. 27y se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la norma.*

La consulta V0390-05, de 10 de marzo de 2005 se plantea en los mismos términos por otros socios de una cooperativa en la que quieren materializar la RIC. La respuesta es la misma.

6. 10. La materialización en obras de renovación por el propietario y por el arrendatario

Es válida la materialización en obras de renovación de un activo inmobiliario realizadas por su propietario, siempre que las mismas reúnan las condiciones para ser activadas en contabilidad. También son válidas las obras realizadas por un arrendatario en el inmueble arren-

dado si son significativas y tienen la consideración de activo inmaterial, de manera que sean objeto de recuperación en el plazo de duración del contrato. La consulta es la V0210-05, de 11 de febrero, y hacía ya mucho tiempo que esta interpretación era ya pacífica.

6. 11. Una consulta especialmente compleja: acciones que se recompran al quinto año y aviones que se alquilan con opción de compra

Más complicada de explicar resumidamente es la consulta V0408-05 de 17 de marzo. En ella se tratan varios temas principales: en primer lugar la materialización indirecta a través de una sociedad que va a invertir en infraestructuras públicas y en aeronaves y buques para arrendar; y que para captar fondos RIC va a conceder una opción de venta al quinto año de los títulos que hay que suscribir. En segundo lugar, la propia problemática del arrendamiento de aeronaves con opción de compra.

En el caso principal, la DGT advierte que la operación de suscripción de los títulos y la correspondiente opción de venta que la entidad firma ha de ser en realidad una aportación a los fondos propios y una mera operación transitoria de financiación: *que dicha adquisición debe implicar la efectiva participación en los fondos propios de la sociedad participada, a sensu contrario en ningún caso puede servir como alternativa de inversión válida para la RIC la suscripción de pasivos financieros frente a aquélla o la configuración de dichas operaciones de financiación de forma que desvirtúen la naturaleza de las acciones como participación en fondos propios y las transformen de hecho en verdaderos pasivos financieros en poder de las entidades inversoras*. Estos comentarios, derivados de la opción de compra de las acciones al quinto año, se completan más adelante en el mismo sentido: la materialización será apta siempre que “la inversión realizada se califique como participación en los fondos propios de la sociedad y no como cesión a la misma de recursos propios directamente o a través del análisis conjunto de la operación”.

Respecto a los buques no existe problema para determinar cuándo tienen su base en Canarias, pero respecto a las aeronaves la DGT precisa cuándo se entiende que tienen su base en Canarias, pero la pega principal que encuentra en la inversión en aeronaves planteada como materialización de la RIC es en el arrendamiento con opción de compra a un tercero, que *no deberán ser tratadas a efectos de la RIC como cesiones de mero uso sino como operaciones que producen un resultado económico equivalente a la transmisión de la propiedad, y en consecuencia, infringirían lo dispuesto en el párrafo mencionado y no servirán como inversión a efectos de materialización de la RIC*.

6. 12. Los gastos financieros de la financiación de acciones que sirvan para la materialización indirecta no son deducibles en el IRPF

Los gastos financieros de financiación de las acciones en que se materializa la RIC no son deducibles en el IRPF. A esta conclusión llega la DGT en la consulta V0178-05 de 9 de febrero, ya que *las acciones y participaciones que se suscriban, generarán, en su caso, rendimientos de capital mobiliario, no rendimientos de una actividad económica, y, como se deduce del art. 25.1 del TRLIRPF, la carga financiera o las comisiones generadas por el crédito que financie su adquisición no serán un gasto fiscalmente deducible de dichos rendimientos*.

Lógico me parece el planteamiento si lo consideramos desde el punto de vista en que un empresario o profesional invierte aisladamente en una sociedad de la que únicamente pretende conseguir dividendos, pero éste no va a ser el caso general en la denominada materialización indirecta de las dotaciones de la RIC. En la mayoría de las ocasiones, el empresario va a implicarse en la gestión de la nueva sociedad y posiblemente conseguirá ampliar el horizonte de su actividad. Está desarrollando o contribuyendo a desarrollar una nueva actividad económica, y lo hace desde su propia empresa, considerando esas acciones como un elemento afecto a su actividad. En este caso, entiendo que los intereses sí serían deducibles dentro de la actividad empresarial o profesional que realiza.

6. 13. La materialización en un inmueble usado es apta si aporta una nueva utilidad a la empresa adquirente

Un caso más en que la inversión en un inmueble usado es apta como materialización. Se trata de una empresa de tránsito de mercancías que adquiere una nave industrial usada de mayor capacidad que la que utiliza, y que la DGT, en la consulta V2005-05 de 7 de octubre, considera apta para la RIC porque *ofrece una utilidad práctica que resulta novedosa y que no era ofrecida por los inmuebles de que antes disponía. Así, por ejemplo, con la nueva inversión se ha conseguido iniciar el envío de contenedores directamente a la Península, así como el inicio de líneas de tráfico directamente con otras Islas desde donde está ubicada la consecuencia de la necesidad de contratación con terceros de dichos servicios o de mejora de la gestión de recursos existentes.*

Cada vez vemos más posible la materialización en bienes inmuebles usados gracias al criterio de la DGT, cuestión que hace dos o tres años era prácticamente imposible, por no aceptar la Administración que existía una mejora tecnológica.

6. 14. Aportaciones de ramas de actividad y obligación de que la RIC siga figurando en el pasivo de la entidad aportante

Una entidad ha dotado la RIC a través de una serie de establecimientos permanentes que tiene en Canarias, y quiere aportar los mismos como ramas de actividad a una filial, que asumirá consolidar las obligaciones de materialización y mantenimiento de la RIC. La DGT, en consulta V0491-04 de 27 de diciembre de 2004, contesta que la sociedad aportante deberá seguir luciendo en sus balances la RIC, siendo indisponible en tanto los bienes hayan de permanecer en funcionamiento en la filial.

6. 15. La materialización en software es apta siempre que se utilice directamente por la empresa

En una aparente complicada operación, la DGT, en consulta V0621-05 de 14 de abril, niega la materialización en un determinado software, pero no porque dicho activo inmaterial no sirva para la RIC, sino porque no va a ser utilizado en procesos productivos o actividades comerciales por la entidad que lo adquiere, ya que se encargará de comercializarlo un tercero (a su vez, la entidad que se lo vendió).

En los términos en que se realiza la consulta comparto el criterio negativo de la DGT, aunque quizás el consultante no se haya expresado correctamente al exponer lo que pretendía materializar.

6. 16. La materialización en I+D+I

En I+D+I sólo sirve como materialización el importe de los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo destinadas en Canarias. Así responde la DGT en consulta VI833-05 de 20 de septiembre. La entidad consultante se dedica a la fabricación de sistemas electrónicos de control de accesos a edificios, en los que ha de invertir en I+D+I, preguntando si podían considerarse aptos más gastos asociados. La legislación es tan clara como restrictiva y la DGT responde en consecuencia, que no.

En materia de I+D+I creo que el legislador habría que ser más generoso si queremos realmente que se investigue en Canarias.

6. 17. La inversión anticipada no es válida si no se ha comunicado en el Impuesto sobre Sociedades

Se trata de una entidad que realizó unas inversiones en el ejercicio 2003 que, posteriormente, quiso utilizar como materialización de las dotaciones efectuadas en 2004 y 2005, comunicándolo a la Administración en el IS de 2005. La DGT, en consulta VI832-05 de 20 de septiembre, contesta que no le serán válidas como materialización anticipada, ya que tenía que haberlo comunicado en la declaración del IS de 2003.

6. 18. Otras consultas no vinculantes

Sin tener carácter vinculante, también la DGT ha evacuado varias consultas, entre las que destacamos las siguientes:

6. 18. 1. Materialización en un terreno cuyo concesionario es una UTE participada por quien dota la RIC (Consulta no vinculante).

Es válida la materialización de la RIC en el capital de una sociedad que invierte en un terreno cuyo concesionario es una UTE en la que participa dicha sociedad. Consulta 0098-05: *Dado que según parece desprenderse de los hechos manifestados en la consulta, la inversión la efectúa la entidad consultante, aún cuando se realice en terrenos cedidos en régimen de concesión administrativa a la UTE de la que forma parte, la cual está inscrita en el registro administrativo correspondiente y por tanto, tributa en el IS según el régimen de transparencia fiscal, dicha inversión tiene la naturaleza de activo material fijo, y en consecuencia, esta inversión será apta para materializar la RIC por parte de los suscriptores de las acciones de la entidad consultante...*

6. 18. 2. En empresas individuales los cargos al capital o a la cuenta del titular de la explotación (550) son compatibles con el cumplimiento de las obligaciones de la RIC (Consulta no vinculante).

Se trata de la consulta no vinculante 229-05 de 15 de julio de 2005, en la que se plantean los movimientos contables que suelen hacerse en las empresas individuales a final del año con el beneficio obtenido, las cantidades retiradas por el empresario y la cuenta de capital. La DGT interpreta que no alteran al funcionamiento de la RIC, siempre que ésta luzca adecuadamente en los balances: *“En definitiva, teniendo en cuenta la legislación contable, no hay ningún inconveniente para que las dotaciones a la RIC realizadas en el ejercicio por el consultante, puedan figurar en su balance con absoluta separación del resto de cuentas y con un título adecuado que permita su identificación. De esta manera la aplicación de las disposiciones contables relativas a las relaciones entre las cuentas de capital y de titular de explotación resultan compatibles con el cumplimiento de las exigencias establecidas para la obtención de los beneficios fiscales derivados de la RIC, lo que deberá tenerse en cuenta a efectos de la presente consulta”*.

7. El TEARC y la RIC en 2005: importantes avances en la materialización en inmuebles usados

No hay grandes sorpresas en este año respecto a las resoluciones del TEARC y la RIC. El Tribunal sigue con sus mismos criterios de interpretación en casi todas las materias conflictivas relacionadas con este incentivo fiscal, con excepción de la evolución que apreciamos en varios aspectos: en la materialización en bienes inmuebles usados si aportan nuevas posibilidades económicas a la empresa, y respecto a la realización de actividades económicas en el campo de la promoción inmobiliaria. En ambas problemáticas aprecio un esfuerzo notable de comprensión en la finalidad del incentivo, mucho más acorde con la realidad que el de la Inspección. Sí tenemos que admitir que muchos de los criterios del TEARC han sido refrendados por el TSJC, por lo que felicito a sus miembros, aunque espero que instancias superiores fijen los criterios definitivos para interpretar razonablemente el artículo 27 de la Ley 19/1994, tal como sucedió en su día con la dotación de los profesionales (Audiencia Nacional, 2004) y más recientemente con los intereses sobre intereses en las actas de regularización (TEAC, 2005) y con el plazo de la entrada en funcionamiento (TEAC, 2005).

Agrupamos por apartados sólo las novedades reseñables que hemos estimado respecto al año anterior:

7.1. Resultados extraordinarios

El TEARC sigue insistiendo en su criterio de que los resultados obtenidos en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica no pueden nutrir la RIC. En la mayoría de las ocasiones, la no realización de una actividad económica determina para la Administración la aplicación del régimen de sociedades transparentes, como veremos en el apartado siguiente, aunque también se da el caso de que el contribuyente realice alguna actividad económica, pero que enajene algún inmovilizado no afecto a dicha actividad. En ese caso, se produce un resultado extraordinario. En la resolución 38/355/03 de 28 de julio de 2004 (no la habíamos reseñado en *La planificación fiscal de la RIC* ni en la Crónica del año pasado) se contempla uno de esas ocasiones. El empresario se dedica a la autoconstrucción, a la agricultura y al alquiler de instalaciones, y enajena dos fincas rús-

ticas que no estaban en explotación agrícola. Con el importante beneficio que obtuvo dotó la RIC en el ejercicio 1999, sin que la Inspección se lo admitiese. El TEARC es de la misma opinión: *resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la RIC fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.*

7.2. La actividad económica y las sociedades transparentes: sociedad que presenta sus liquidaciones como transparente

Respecto a la necesidad de acreditar la realización de una actividad económica para poder dotar la RIC reseñamos a continuación tres resoluciones. Las dos primeras son de la Sala de LPGC, y en ambas se concluye lo mismo: las sociedades transparentes no pueden dotar la RIC con los rendimientos obtenidos, ya que no provienen de una actividad empresarial.

En la resolución de 19 de agosto de 2005 (R. 35/00227/03) se trata de una sociedad que presenta sus liquidaciones como sociedad transparente, que no se ha dado de alta en el IAE y que no acredita la existencia de local alguno, proviniendo sus beneficios de la actividad de arrendamiento y venta de inmuebles. El TEARC desestima el recurso, opinando que la entidad no puede dotar la RIC.

7.3. Sociedad que obtiene ingresos por arrendamientos y venta de solares

En la resolución de 31 de octubre de 2005 (R. 35/00350/03), el sujeto pasivo obtiene ingresos procedentes del arrendamiento de fincas rústicas y urbanas y de venta de solares, sin que existan gastos de personal ni se realice actividad agrícola en las fincas rústicas. También ha tributado en el régimen de transparencia fiscal. Igual que en el caso anterior; el TEARC comparte el criterio de la Inspección y rechaza la dotación. En sus fundamentos de Derecho tercero, cuarto y quinto ya incorpora las recientes sentencias del TSJC en el sentido de que sólo los beneficios de las actividades económicas pueden dotar la RIC, y el mismo criterio del TEAC. Por su importancia, transcribimos dichos fundamentos:

TERCERO: De acuerdo con el transcrito precepto el beneficio apto para dotar la RIC debe proceder de la realización de una actividad económica. En efecto:

1.- Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, expresamente se establece que los rendimientos aptos para dotar la RIC necesariamente deben provenir de “actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias”, aplicándose el incentivo fiscal en los mismos términos que a las Sociedades (apartado 9 artículo 27 Ley de 19/1994).

2.- Así se deduce de la combinación de los términos “beneficio” y “establecimiento”, que figuran en los apartados 1 y 2 del artículo 27. El término “beneficio” modula el de “establecimientos” acotándolo, de tal forma que deja fuera del ámbito operativo del incentivo a aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil, esto

es cuando las operaciones que realicen no determinen por sí solas rentas. Si a ambos términos se añade la idea de riesgo o sea que la ordenación sea por cuenta propia, que la aporta la sociedad, que es la que tiene personalidad, el establecimiento no, nos encontramos con la definición de actividad económica, tan reiterada en nuestras leyes fiscales (artículos 5.ºs LIVA, 25.º LIRPF y 8.º LHL) “ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”.

Por lo demás, así lo tiene declarado El Tribunal Económico-Administrativo Central en cuya resolución de 27 de febrero de 2004, se ha pronunciado en los términos siguientes:

“Atendiendo a los objetivos que la persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a “promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas....” y destinada a que “los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

La RIC constituye un importante estímulo a la realización en... de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90 % de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.

CUARTO: En los mismos términos se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, en sentencia de 11 de febrero de 2005 en la que se dice:

“En este sentido, se hace preciso acudir a la Ley reguladora y en su espíritu y fin teleológico, la interpretación que cabe es la de que los aludidos beneficios y ganancias deben de provenir de la realización de actividades empresariales no de una mera titularidad de activos. En efecto, el beneficio fiscal está encaminado a premiar el impulso que por medio de la RIC se debe de dar a la actividad económica y a que las ganancias obtenidas en actividades empresariales a su vez se reinviertan”.

QUINTO: Todavía si cabe es más claro el precepto en lo relativo a la materialización de la RIC ya que la inversión debe efectuarse en activos fijos “necesarios para

el desarrollo de actividades empresariales", (apartado 4 artículo 27 Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

De acuerdo con todo lo expuesto debe confirmarse la actuación inspectora en cuanto a la sociedad X, SL, debiendo señalarse que es la propia sociedad la que ha presentado las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de transparencia fiscal.

7. 4. Las empresas de promoción inmobiliaria sí realizan actividad económica, aunque no tengan personal

Mientras que en las dos resoluciones anteriores hemos visto como el TEARC ha rechazado las pretensiones de los contribuyentes de dotar la RIC, no ocurre lo mismo con la tercera resolución que analizamos, la de 27 de octubre de 2005 (R. 38/1308/03 y 38/2799 a 2803/03). El TEARC da la razón al contribuyente en contra de los criterios de la Inspección. Se trata de una entidad que adquiere naves industriales en construcción y que le encarga al propio vendedor que se las termine de construir, vendiéndolas después. No dispone de personal, y subcontrata todos los trabajos a realizar. La Inspección rechaza las dotaciones efectuadas por no realizar una actividad económica, pero el TEARC estima que sí hay tal actividad, la de promoción inmobiliaria, que no necesita acreditar la concurrencia de personal y local independiente, y que por tanto son correctas las dotaciones efectuadas a la RIC.

El criterio no es novedoso, ya que en 2004 se manifestó así el Tribunal en varias resoluciones, pero conviene siempre tenerlo presente en las actuaciones de regularización que efectúe la Inspección.

Sin embargo, no estoy de acuerdo con otro de los asuntos que se trata en la misma resolución y que termina con el rechazo del TEARC de una dotación efectuada por la entidad para prever los costes de finalización de una de las naves transmitidas, que, en mi opinión, por el principio de correlación de ingresos y gastos sí sería deducible, con independencia del carácter que le haya dado la entidad como dotación a la provisión de riesgos.

En el caso de promociones de edificaciones pendientes de finalizar, a la hora de su enajenación hay que contabilizar como ingreso el precio pactado, siempre que haya entrega y puesta a disposición de la finca, y como coste el estimado, con independencia de que se hayan o no ejecutado los trabajos finales. Eso, creo, es lo que ha hecho la entidad, por lo que no entiendo por qué se le rechaza la dotación efectuada.

7. 5. La materialización en inmuebles usados cada vez es más posible

Otra resolución que acogemos con optimismo es la de 19 de agosto de 2005 (R. 35/03509/02), en la que se admite la materialización en un edificio usado donde se trasladó una empresa de servicios médicos, ya que el TEARC entiende que existió mejora tecnológica. Esta resolución confirma una corriente del Tribunal que comenzó en el año 2004 y que viene admitiendo la materialización en bienes inmuebles usados que aporten una utilidad práctica a la empresa que resulte novedosa. En este caso, la novedad estuvo en la implantación de los servicios de oftalmología, que no podían desarrollarse en el local anti-

guo, y en la posibilidad de incorporar nuevos aparatos médicos. Trascibimos a continuación los fundamentos de derecho segundo y tercero:

La doctrina poco a poco se ha ido encargando de concretar el concepto de mejora tecnológica, de difícil aprehensión considerando que para ello es necesario cumplir las siguientes condiciones:

- El bien usado adquirido debe aportar a la empresa una utilidad práctica que resulte novedosa, esto es que no fuera ya ofrecida por ninguno de los activos que, por cualquier título jurídico, se vinieran utilizando hasta entonces.

- La mejora o nueva utilidad conseguida deben ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.

TERCERO: En el caso concreto que aquí nos ocupa, este Tribunal entiende que ha quedado debidamente acreditado el requisito de la mejora tecnológica, habida cuenta de que la entidad reclamante adquirió un bien inmueble -que sustituyó al anterior, un segundo piso en un edificio de vecinos-, que es apto para materializar la RIC, porque ha permitido una complementariedad en la inversión, es decir, no sólo se ha adquirido el local, sino que por sus características particulares ha permitido la realización de inversiones en activos fijos nuevos, como es la instalación de aparatos que utilizan tecnologías de vanguardia en el tratamiento de afecciones —.

FALLO

En atención a lo expuesto este Tribunal Económico- Administrativo Regional de Canarias, reunido en Sala, en el día de la fecha, acuerda en

ÚNICA instancia ESTIMAR la reclamación y anular la liquidación impugnada.

7. 6. La moratoria turística

En la resolución de 27 de julio de 2005 (R. 38/1092/03) la Sala de SCT del TEARC aborda una cuestión importante, la de un empresario que adquiere un terreno y realiza todos los trámites y gestiones oportunas para construir un hotel, pero que la moratoria turística se lo impide. La Sala admite que la entidad ha actuado diligentemente, pero concluye que lo cierto es que hasta el presente no ha podido construir el hotel y que la Administración tributaria no tiene porqué arrostrar las consecuencias, aún sin culpa o negligencia del contribuyente, que se deriven de la moratoria turística, y que exija las responsabilidades de la misma a quien le corresponda.

Tampoco admite la materialización en el terreno que no ha podido construirse porque tiene la consideración de activo usado y no se ha acreditado la mejora tecnológica.

No comparto el criterio de la Sala respecto a los efectos de la moratoria turística, a los que es ajeno (y perjudicado) el empresario, y que por tanto deberían solucionarse con criterios menos restrictivos que los aquí expuestos. Su obligación de invertir ha quedado en suspenso, debiéndose arbitrar los mecanismos legales oportunos para que tampoco prescriba la obligación de materializar en el momento que la moratoria ya lo permita. Mientras tanto, al menos la inversión en el terreno debería admitirse como parte integrante del proyecto de construcción que no ha podido ejecutarse.

Trascribimos a continuación las dos conclusiones finales del TEARC:

En otro orden de cosas, tampoco cabría entender correctamente realizada la materialización únicamente con la inversión que supuso la compra por la reclamante de los terrenos, dado que éstos, al tener la consideración de activos usados, exigirían la acreditación de la mejora tecnológica para poder acogerse el sujeto pasivo a tal beneficio fiscal, lo que no se ha probado en momento alguno.

De acuerdo con lo expuesto, la reclamación presentada va a ser desestimada al considerar ésta Sala que la Hacienda Pública no tiene porqué arrostrar las consecuencias que, aún sin culpa o negligencia del sujeto pasivo, suponen el disfrute de un beneficio fiscal sin que resulte cumplida la finalidad para la que se otorgó, todo ello sin perjuicio de que la reclamante, pueda, si así lo estima por conveniente, ejercitar las acciones tendientes a amparar el posible resarcimiento de los perjuicios que tal situación le hubiera podido causar.

Este Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, reunido en Sala y resolviendo en primera instancia, acuerda DESESTIMAR la presente reclamación confirmando el acto administrativo impugnado.

7. 7. En la materialización indirecta sólo sirven las inversiones realizadas después de la ampliación de capital

Los casos que se plantean en la resolución 35/00178/03 de 19 de agosto de 2005 son varios, pero voy a analizar sólo uno: el de una matriz que materializa la RIC en el capital social de su filial participada al 100%. La filial ha ido invirtiendo durante los años 1998 y 1999, pero la ampliación se realiza en enero de 1999. La Inspección sólo admite como materialización las inversiones realizadas después de esa fecha, y las del mes de enero de ese mismo año si se prueba la relación causa-efecto, pero no las anteriores. El TEARC desestima el recurso, dando la razón en todo a la Inspección, a pesar de que el contribuyente alega que existe la relación causa-efecto en las inversiones realizadas con anterioridad, máxime cuando se trata de una sociedad participada al 100%.

Sin embargo, en los fundamentos de Derecho nada dice el Tribunal sobre este tema, limitándose a copiar los preceptos que regulan la inversión anticipada —que no es el caso—, y no pronunciándose sobre el fondo de la cuestión, el que la empresa demuestre que existe una relación causa-efecto más allá del período del año en que se realice la ampliación de capital, estricto criterio sugerido por el Informe de la Comisión de diciembre de 2000 y ratificado posteriormente por la DGT.

8. Conclusiones

Primera: el 31 de diciembre de 2005 era la fecha en que finalizaba el plazo de aplicación de la RIC, pero dos Decisiones Europeas, de enero y diciembre de 2005, han autorizado su prórroga para 2006. Dicha prórroga, lamentablemente, aún no se ha publicado en el BOE, exigiendo que la ley, cuando se publique, tenga efecto retroactivo. Sin embargo, las entidades financieras y las de servicios intragrupos de empresas no podrán dotar la RIC en este año, ya que las autoridades españolas se comprometieron a su exclusión por deseos expresos de la Unión Europea.

Segunda: Las bondades de la RIC siguen sin ser apreciadas por la sociedad en general, aunque un reciente estudio de las dos universidades canarias destaca sus efectos positivos para la economía de las Islas y para la creación de empleo.

Tercera: El Tribunal Económico Administrativo Central ha matizado que el plazo de la entrada en funcionamiento de las inversiones en que se materializan la RIC no figura en el texto legal, por lo que no hay que ser rigurosos en su determinación, sino exigir que se hayan realizado las inversiones en plazo y que se incorporen al proceso productivo sin interrupciones. Acaba también con una práctica administrativa que entendíamos defectuosa: la de liquidar intereses de demora sobre intereses de demora en las regularizaciones de la RIC.

Cuarta: Apreciamos más sombras que luces en las sentencias del TSJC en esta materia, siendo destacable su restrictiva interpretación de los llamados aspectos sustantivos de la RIC en empresarios individuales, que supone la exclusión de una dotación contabilizada una semana después de la presentación de la declaración del IRPF. Sin embargo sí apreciamos su esfuerzo en remarcar la inseguridad jurídica que se ha generado en torno a este instrumento, y en cómo es posible que se sancione al administrado en cuestiones tan interpretables.

Quinta: la DGT continúa haciendo una interpretación lógica de los objetivos que se pretenden conseguir con la RIC, propiciando la materialización en bienes inmuebles usados, siempre que aporten una nueva utilidad a la empresa adquirente; y ampliando los casos de instalaciones complejas en que puede aplicarse un mayor plazo en la entrada en funcionamiento.

Sexta: la materialización en bienes inmuebles usados cada vez es más posible para el TEARC, siempre que permita una complementariedad en la inversión, esto es, realizar más inversiones en activos fijos nuevos. Sin embargo, con las inversiones que no han podido entrar en funcionamiento por la "moratoria turística" se muestra implacable.

Séptima: durante el año 2006 habrá que concretar con la UE y con Madrid en qué términos se prorroga la RIC para el periodo 2007-2013, que vendrá auspiciada sólo por el concepto de ultraperifericidad, al abandonar ya Canarias los parámetros que la convertían en región objetivo uno. Las nuevas Directrices europeas de Ayuda regional condicionarán a la baja los supuestos de materialización, por lo que es necesario abrir el debate lo antes posible para determinar hacia dónde queremos que vaya la RIC. ■



ESTUDIOS

■ **Estudio del privilegio general de la Hacienda Pública tras las reformas de la Ley Concursal y de la Ley General Tributaria**

■ Javier Ruiz Bursón

Profesor de Derecho Concursal- U.P.O.

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Situación anterior a las reformas de la ley concursal y la ley tributaria
3. Regulación en la nueva ley tributaria
4. Regulación en la nueva ley concursal
5. Conclusiones
6. Bibliografía

I. Introducción

El privilegio general de la Hacienda Pública, recogido en el artículo 71 de la Ley General Tributaria y en el 77 del nuevo texto legal que viene a sustituir al anterior, constituye una de las piezas fundamentales del sistema de garantías del que goza nuestra Administración a la hora de conseguir el cobro del crédito tributario no satisfecho por los contribuyentes. No es de extrañar, por tanto, su incardinación como precepto que abre la Sección Quinta de ambas leyes fiscales, bajo el significativo epígrafe "Las garantías".

Este instrumento reviste además singular importancia por la frecuencia con la que es empleado por los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones, encontrándonos ante una herramienta jurídica que, lejos de considerarse como una mera construcción teórica, es utilizada en la práctica cotidiana, confluendo en ella la necesidad de dar una respuesta concreta a los complejos conflictos de intereses que puedan surgir.

El privilegio general adquiere su verdadero sentido en el marco de una situación de incumplimiento por el contribuyente del pago de las obligaciones tributarias que pesan sobre él, siendo además necesario que el patrimonio del deudor sea insuficiente para satisfacer las deudas de distinta índole que gravan su patrimonio y que, junto a la Hacienda Pública, concurra una pluralidad de acreedores deseosos de conseguir el pago de sus créditos¹.

De lo anterior se deduce que donde realmente resulta aplicable la normativa recogida en los mencionados artículos 71 y 77 es precisamente en el supuesto de que existan varios acreedores insatisfechos -dentro de los cuales está la Hacienda Pública-, frente a un mismo acreedor, o sea, dentro de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos, que actualmente han sido sustituidos por un proceso concursal único.

El objetivo que se pretende con el presente trabajo es reseñar, siquiera de un modo sucinto, el régimen jurídico que regulaba el privilegio general de acuerdo con la normativa, ya derogada, recogida en la Ley General Tributaria de 1963 y en el Código de Comercio de 1885, y contraponerlo con la reforma que se lleva a cabo con la aprobación de la nueva Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria y la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal².

La estructura que hemos considerado más adecuada es exponer, en primer lugar, la situación normativa y doctrinal previa a las últimas reformas, especialmente desde la reforma de 20 de Julio de 1995, en la cual se modificó la redacción del artículo 134, quedando así resueltas importantes dudas acerca de la interpretación del 71 LGT³. A continuación desarrollaremos el nuevo régimen legal, aún pendiente de entrar en vigor, y terminaremos señalando las conclusiones a las que hemos llegado.

¹ Martí Queralt, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2003, pp. 432-433: "El derecho de prelación general sólo resulta operativo cuando existe una concurrencia de acreedores (...) Por ello, este privilegio de la Hacienda tiene su máxima aplicación en los procedimientos concursales, es decir, en los supuestos de quiebra o suspensión de pagos".

² La nueva Ley General Tributaria entró en vigor el 1 de Julio de 2004, y la Ley Concursal el 1 de Septiembre de 2004.

³ Una acertada exposición de los problemas surgidos con la antigua redacción del art. 132 LGT la observamos en Varona Alabern, J. E., *El crédito tributario en la quiebra*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 139-141.

El análisis detenido de esta nueva “marea” de reformas legislativas servirá para valorar si realmente se producen las mismas en un contexto de interconexión de unas leyes con otras, o si se hace actuando a modo de “compartimentos-estancos” sin coordinación entre ellas, así como para determinar si realmente se produce un cambio significativo en el papel que va a desempeñar la Hacienda en el nuevo procedimiento concursal donde, no lo olvidemos, es frecuentísimo que ésta actúe como acreedor importante y decisivo a la hora de afrontar situaciones de insolvencia en concurrencia con otros interesados.

2. Situación anterior a las reformas de la Ley Concursal y la Ley Tributaria

El artículo 71 de la vigente Ley General Tributaria establece lo siguiente:

“La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con los acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta ley”.

El fundamento del privilegio recogido en este precepto se puede analizar desde dos puntos de vista:

- Fundamento mediato: Del mismo modo que otros privilegios o prerrogativas que disfruta la Hacienda Pública, se basa en la protección del interés general de la comunidad, que debe prevalecer sobre el particular de los ciudadanos⁴.
- Fundamento inmediato: La obtención de los recursos económicos necesarios para al pago de los gastos generados por las Administraciones Públicas, disponiendo así de los medios necesarios para una adecuada gestión que les permita la consecución de sus fines, con especial atención al conjunto de prestaciones y servicios que un Estado Social de Derecho debe garantizar a la comunidad⁵. A ello se pueden añadir otras razones, como el hecho de que la Hacienda Pública no puede exigir más garantías de futuro ingreso de las deudas tributarias que las recogidas por la ley o que la misma carece de capacidad para elegir a sus “clientes”⁶.

⁴ Veiga Copo, A. B., “Los créditos privilegiados en la nueva Ley Concursal”, *RDBB*, Enero-Marzo 2004, Ed. Lex Nova, Madrid, 2004, p. 132. Del mismo modo, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia de 1 de Febrero de 2001 (EDJ 2001/4934) se contiene la siguiente afirmación: “... se establece así una preferencia concedida a favor de la Hacienda Pública para los créditos tributarios, en base al artículo 71 de la Ley General Tributaria, para hacer prevalecer en definitiva el interés común y general sobre el particular de determinados acreedores particulares”.

⁵ Muñoz Merino, A., *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 24, y Linares Gil, M., “Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿Una contrarreforma?”, *RDCP*, Ed. La Ley, Madrid, 2004, p. 252, reconociendo este último autor que en la actualidad ha perdido importancia el argumento de la pretendida “debilidad” de la Administración Pública a la hora de recaudar los tributos.

⁶ García Novoa, C., “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en AA.VV. (Calvo Ortega, R., Dir.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 331.

Incluso el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta trascendental cuestión en su Sentencia 76/1990, de 26 de Abril (EDJ 1990/4435):

“El legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración debe estar en condiciones de hacer efectivo el cobro de los créditos tributarios”.

Precisamente ha sido el fundamento que tradicionalmente se ha atribuido a esta institución uno de los principales argumentos que ha empleado la doctrina para criticar la subsistencia de la institución, considerándola como un instrumento de la Administración que puede producir efectos distorsionadores sobre la realidad económica, sobre todo en situaciones de crisis empresariales. No obstante, volveremos más adelante sobre esta importante cuestión⁷.

La interpretación del derogado artículo 71 de la LGT generó bastantes dudas en la doctrina, debido en parte a lo excesivamente escueto de su redacción y en parte al carácter terminante de sus aseveraciones. Pasamos a analizar algunas de ellas.

Una cuestión que ha dividido poderosamente a nuestros autores es la de la titularidad de este privilegio general, puesto que se admite la posibilidad de interpretarlo de una manera estricta, de modo que la única titular sería la Hacienda estatal, o de forma amplia, admitiendo la posibilidad de que también disfrutaran del mismo las Administraciones autonómicas y locales.

Dentro de la primera de las posturas hemos de incardinar la opinión de Martí Queralt⁸, Martínez Lago y García de la Mora⁹, partiendo de las siguientes razones:

- Cuando la Ley General Tributaria quiere conceder algún privilegio u otro instrumento específico a las Haciendas autonómicas o locales lo hace de una forma expresa, como sucede en el artículo 73; sin embargo, en el artículo 71 LGT sólo se hace referencia a la Hacienda Pública, lo que debe entenderse como sinónimo de estatal, teniendo en cuenta que la norma se redactó en 1963.

⁷ A título de curiosidad, hemos de añadir que la existencia privilegios tributarios no constituye una innovación introducida por las necesidades del Estado moderno, sino que tienen un origen bastante antiguo, como señalan Murga Gener, J. L., *Derecho romano clásico: El proceso*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1983, p. 340, nota 476, y Del Pino-Toscano, F., *Recursos procesales contra el fraud creditorum en el Derecho romano clásico*, Ed. Innovación Editorial Lagares, Sevilla, 2002, p. 133. Ambos autores hacen referencia a la existencia en Derecho romano, durante la época de la de los emperadores Severos –principios del siglo III d. de C.–, de una serie de constituciones imperiales datadas en los años 213 y 214 d. de C., en las cuales se dispone que los créditos derivados de la obligación de pagar impuestos gozan de privilegio respecto a los demás ordinarios, tomando el carácter de hipoteca legal y quedando subordinados únicamente respecto a los créditos pignoraticios. Este dato histórico nos revela que el privilegio que estudiamos es consustancial a la existencia de un poder público fuerte y sólido que debe atender a sus propias necesidades.

⁸ Martí Queralt, J. y otros, *Curso ...*, p. 433.

⁹ Martínez Lago, M. A. Y García de la Mora, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002, pp. 205-206.

- Que, si el legislador hubiera querido extender el privilegio a otras Administraciones, podría haber aprovechado cualquiera de las numerosas reformas legislativas que ha sufrido la Ley General Tributaria.
- En supuestos de concurrencia se concede preferencia a la Hacienda estatal (art. 62.3 LGT), sobre la autonómica o la local.

La segunda opinión es la que mantienen Muñoz Merino¹⁰, Gómez Cabrera¹¹, Veiga Copo¹² y Varona Alabern¹³ entre otros, basándose en estos argumentos:

- El término “Hacienda Pública”, recogido en el artículo 71 LGT es muy impreciso, ya que lo mismo puede incluir de forma exclusiva a la estatal, que comprender además a las autonómicas y locales.
- El mencionado precepto se redactó en el año 1963, resultando que en dicho momento histórico no existían las Comunidades Autónomas y el poder tributario municipal era mínimo, en comparación con el desarrollo que ha experimentado en la actualidad.
- De conformidad con lo prescrito en los artículos 142 y 156 de la Constitución, se ha reconocido la autonomía fiscal de las Administraciones locales y autonómicas. En consonancia con ello, el artículo 2 de la LOFCA declara que las Comunidades Autónomas gozarán del mismo tratamiento fiscal que el Estado, el artículo 49.2 de la Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, otorga a éstas las mismas potestades de las goza el Estado en materia de gestión recaudatoria respecto a los tributos cedidos, y el artículo 21 de la LRHL atribuye a las Haciendas de las entidades locales las mismas prerrogativas que tiene el Estado en materia de cobro de tributos¹⁴.
- De seguir la tesis contraria tendría lugar una grave contradicción, ya que la aplicación en cada Comunidad del privilegio general dependería de si la gestión del tributo está atribuida o no a la misma, lo cual generaría importantes desigualdades.

Por supuesto, también gozan del privilegio general del artículo 71 de la LGT las Comunidades europeas (Ley 33/1988 de 11 de Noviembre) y los organismos estatales autónomos (art. 33.2 LGP)¹⁵.

¹⁰ Muñoz Merino, A., *Privilegios...*, pp. 76-88.

¹¹ Gómez Cabrera, C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, Ed. Aranzadi. Pamplona, 2000, pp 38-42.

¹² Veiga Copo, A. B., *Los privilegios concursales*, Ed. Comares, Granada, 2004, p. 115.

¹³ Varona Alabern, J. E., *El crédito...*, pp. 133-134 y 150.

¹⁴ En el mismo sentido de incluir a la Haciendas autonómicas y locales dentro del ámbito de aplicación del artículo 71 LGT, sobre la base a las normas legales arriba mencionadas, podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Julio de 1998 (EDJ 1998/14223).

¹⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Marzo de 1990 (EDJ 1990/2341) considera incluidos dentro del privilegio general el importe de las tasas devengadas por los organismos autónomos.

Otra cuestión fuertemente debatida es la de la extensión y naturaleza del crédito protegido. La norma establece que es necesario que sea líquido, lo que no implica que la liquidación se haya realizado por la administración, sino que es suficiente con que se haya presentado la correspondiente declaración-liquidación por el contribuyente, aunque la misma no sea firme, además es necesario que haya transcurrido el periodo de ingreso voluntario y que conste de forma expresa la falta de pago del tributo¹⁶.

También se suscitó la cuestión de si dentro del concepto de créditos tributarios sería necesario incluir los recargos, intereses y sanciones, o debería limitarse al crédito inicial de forma estricta.

Martí Queralt¹⁷ considera que dentro del concepto de deuda tributaria sólo debe entenderse comprendida la cuota estricta y los recargos que sean de su misma naturaleza.

La misma opinión mantiene Gómez Cabrera¹⁸ y Veiga Copo¹⁹ basándose en la idea de que el privilegio, de acuerdo con su fundamento, sólo debe extenderse a aquellas cantidades que tienen como fin proporcionar recursos financieros a la Administración, no a aquellas otras que no tienen carácter financiero sino exclusivamente represor y ejemplarizante, como es el caso de las sanciones, cuyo fin es ajeno al estrictamente recaudatorio.

Además, la inclusión de las sanciones en el ámbito del privilegio redundaría en claro perjuicio del resto de acreedores, los cuales no son culpables de la conducta del deudor insolvente.

Especial atención se ha mostrado por la doctrina a la referencia a la excepción a la regla general recogida en el art. 71 LGT, de forma que sólo prevalece frente a la preferencia general reconocida a los créditos tributarios los titulares de dominio, prenda, hipoteca u otros derechos reales previamente inscritos.

Un sector de la doctrina ha criticado con razón la expresión “acreedores de dominio”, puesto que realmente no se trata de tales acreedores, sino de propietarios frente a los cuales se pretende hacer valer los créditos tributarios impagados²⁰. También ha sido objeto de discusión lo que se entienda por “acreedores de dominio”, ya que Serrera Contreras²¹ lo considera un término sinónimo al de terceros adquirentes, mientras que Muñoz Merino²² lo interpreta como la cualidad que se atribuye a los propietarios no poseedores de bienes que se encuentran en poder del suspenso o quebrado.

¹⁶ Martí Queralt, J. y otros, *Curso...*, p. 433, y Varona Alabern, J. E., *El Crédito...*, pp. 133-134.

¹⁷ Martí Queralt, J. y otros, *op. cit.*, p. 434.

¹⁸ Gómez Cabrera, C., *La concurrencia...*, p. 43.

¹⁹ Veiga Copo, A. B., *Los privilegios...*, p. 118.

²⁰ Varona Alabert, J. E., *El crédito...*, p. 136.

²¹ Serrera Contreras, P. L., “La prelación general de los créditos tributarios” en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 932.

²² Muñoz Merino, A., *Privilegios...*, pp. 104-107.

El fundamento de la excepción se pretende encontrar en una especial protección a la publicidad registral, de manera que el titular inscrito pueda confiar en la situación tabular, la cual no reflejaba la existencia de deudas tributarias en el momento en que inscribió su derecho el propietario. En este caso, ante la posible colisión del principio de seguridad en el tráfico inmobiliario, representado por el Registro de la Propiedad, y la protección a la actividad recaudadora de la Hacienda, se opta por el primero. Ello plantea la cuestión de la aplicación del derecho de prelación a los bienes muebles, en los que no existe registro público o sus efectos se limitan a actos muy concretos, sosteniendo Martí Queralt que en este caso no tiene sentido la aplicación literal de la norma²³.

Pero es que incluso respecto a los bienes inmuebles, para cuyo tráfico se articuló un Registro de la Propiedad público, específico y completo, es necesario hacer una distinción entre el régimen de las inscripciones constitutivas y las declarativas.

Si las inscripciones que se practican en el Registro son constitutivas, como es el supuesto de la hipoteca inmobiliaria, está claro que sería aplicable el régimen del artículo 71 LGT, prevaleciendo el asiento más antiguo. Sin embargo, en el supuesto de que aquéllas tuvieran un valor declarativo, lo que por otro lado es lo más frecuente en nuestro sistema registral, lo que debe prevalecer no es el dato de la prioridad tabular sino el del momento del nacimiento del derecho, el cual no tiene por qué coincidir forzosamente con la fecha del asiento²⁴.

Tras este sucinto examen del privilegio general recogido en el artículo 71 LGT pasamos a examinar su aspecto dinámico, cuando entra en concurrencia con otros créditos en un procedimiento de quiebra.

El Código de Comercio, al contrario que el Código Civil en su regulación del concurso de acreedores, no hace mención expresa del crédito a favor de la Hacienda Pública²⁵, si bien puede entenderse incluido dentro de la remisión que se hace en los artículos 913.3º respecto a los bienes muebles y 914.2º en cuanto a los inmuebles, a los créditos privilegiados o singularmente privilegiados recogidos en el Código Civil, en cuyo texto legal aparecen con tal consideración ciertos créditos tributarios –artículos 1923.1 y 1924.1²⁶–, aunque con una extensión cuantitativa significativamente inferior al tenor literal del artículo 71 LGT.

²³ Martí Queralt, J. y otros, *Curso...*, p. 435.

²⁴ Este criterio aparece confirmado por Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de Julio de 1970 y por las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de Abril de 1987 (EDJ 1987/3102), 3 de Mayo de 1988 (1988/3665) y 26 de Marzo de 1991 (1991/3267), entre otras. La misma opinión se mantiene por Martí Queralt, J. y otros, *ibidem*, y Varona Alabern, J. E., *op. cit.*, pp. 136-137.

²⁵ Muñoz Merino, A., *Privilegios...*, p. 192: "... es difícil situar a los créditos que ostenta la Hacienda Pública, cuando éstos ni siquiera se hallan mencionados expresamente en el Código de Comercio..."

²⁶ Art. 1923.1 Código Civil: "Con relación a determinados bienes inmuebles y derechos reales el deudor; gozan de preferencia: 1º Los créditos a favor del Estado, sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los impuestos que graviten sobre ellos".

Art. 1924.1 Código Civil: "Con relación a los demás bienes muebles e inmuebles del deudor; gozan de preferencia: 1º Los créditos a favor de la provincia o del Municipio, por los impuestos de la última anualidad vencida y no pagada, no comprendidos en el artículo 1923, número 1º".

Con posterioridad a la entrada en vigor del Código de Comercio, y sin ningún esfuerzo de coordinación con su normativa, comenzó a surgir un elenco de nuevos privilegios crediticios en la legislación laboral, de propiedad horizontal, de seguros, de propiedad intelectual, de ventas a plazos y de otras materias con el fin de proteger ciertos intereses que se consideraban preferentes en situaciones de insolvencia patrimonial.

La proliferación de estos privilegios llegó a suscitar gravísimos problemas de seguridad jurídica a la hora de establecer la graduación, tanto entre ellos como con los ya recogidos en el Código de Comercio. Con el fin de resolver esta espinosa cuestión el Consejo de Estado, con motivo de una consulta sobre la liquidación de la Compañía de Seguros y Financiación, S.A. (COSEFISA), emitió un Dictamen el 23 de Enero de 1992 que establecía, con carácter vinculante para los órganos estatales, el siguiente orden de prelación:

A. Respecto a los bienes muebles:

- 1.- Créditos salariales devengados durante los últimos treinta días (art. 32.1 ET).
- 2.- Resto de créditos salariales (art. 32. 2 y 3 ET).
- 3.- Créditos a favor de la Hacienda estatal, autonómica y local, junto a las cuotas debidas a la Seguridad Social.
- 4.- Demás créditos de la Seguridad Social.
- 5.- Los créditos que se deban pagar con el producto de los bienes muebles, según el orden dispuesto por el artículo 913 del Código de Comercio, en sus párrafos segundo y siguientes.

B. Respecto a los bienes inmuebles:

- 1.- Créditos salariales devengados durante los últimos treinta días (art. 32.1 ET).
- 2.- Créditos garantizados con derechos reales, de acuerdo con el orden que prescribe la Ley Hipotecaria.
- 3.- Créditos salariales comprendidos en el artículo 32. 3 ET.
- 4.- Los créditos a favor de la Hacienda estatal, autonómica, local, o por cuotas de la Seguridad Social.
- 5.- Los demás créditos a favor de la Seguridad Social.
- 6.- Los créditos contenidos en los párrafos segundo y siguientes del artículo 913 del Código de Comercio, según su orden.

Una de las cuestiones que más controversia ha suscitado en la doctrina y en la jurisprudencia ha sido el hecho de que el llamado "superprivilegio salarial", y los restantes privilegios salariales contenidos en el artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores, se consideren preferentes al cobro de los créditos tributarios.

Las razones que ha utilizado el Consejo de Estado para estimar preferente los créditos de origen salarial son los siguientes ²⁷ :

- a) El ordenamiento sigue una línea de proporcionar la mayor protección posible a los derechos de los trabajadores.
- b) El Estatuto de los Trabajadores es una ley posterior a la Ley General Tributaria, debiendo aplicarse el principio *lex posterior derogat lex anterior*.
- c) En el Estatuto de los Trabajadores se utiliza la expresión "créditos singularmente privilegiados".

La jurisprudencia del Tribunal Supremo también ha tenido ocasión de pronunciarse en repetidas ocasiones sobre esta cuestión²⁸.

La sentencia de 2 de Febrero de 1995 establece como criterio fundamental, a la hora de fijar la relación entre el artículo 32 ET y el 71 LGT, el hecho de que en la dicción literal del primer precepto se establece que los créditos salariales singularmente privilegiados tienen preferencia sobre cualquier otro crédito, salvo los garantizados con derecho real que sean preferentes según la Ley Hipotecaria, quedando por lo tanto también subordinados los privilegios de la Hacienda Pública.

Lo más sorprendente de los argumentos que nos proporciona la jurisprudencia para justificar su postura es su propia debilidad, y ello porque o se basan en la mera literalidad de la norma, cuando la misma no hace ninguna mención expresa a la preferencia de los créditos públicos, o parten de ideas apriorísticas o axiológicas con escaso fundamento positivo.

La cuestión ha sido analizada de una manera más profunda desde la perspectiva doctrinal, por lo cual pasamos a exponer una breve reseña de las principales posturas sobre el tema.

La doctrina laboralista²⁹ mantiene la preferencia de los créditos protegidos en los tres primeros párrafos del artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores sobre el privilegio tributario, basándose en que el derecho de los trabajadores a percibir su salario constituye un elemento esencial para su subsistencia y en que el Estatuto es una norma posterior que deroga a la anterior Ley General Tributaria.

Los autores tributarios³⁰ se decantan por conceder preferencia a los párrafos primero y segundo del artículo 32 ET sobre el artículo 71 LGT, estimando que los créditos enume-

²⁷ Dictamen 55.879, de 31 de Enero de 1992.

²⁸ Entre otras, es preciso destacar las de 22 de Septiembre de 1987 (RJ 1987/6190), 16 de Octubre de 1987 (RJ 1987/1704), 21 de Febrero de 1989 (RJ 1989/1240) y 2 de Febrero de 1995 (RJ 1995/732). También la llamada "jurisprudencia menor" se ha pronunciado sobre esta cuestión, sosteniendo la Audiencia Provincial de Cantabria, en la Sentencia de 24 de Junio de 2002 (EDJ 2002/54997), que todos los créditos salariales recogidos en el artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores son preferentes a los recogidos en el artículo 71 LGT.

²⁹ Esta es la opinión que mantiene Ríos Salmerón, B., *Los privilegios del crédito salarial*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, pp. 331 y ss.

³⁰ Vid. Varona Alabern, J. E., *El crédito...*, pp. 155-157, y Gómez Cabrera, C.: *La concurrencia...*, pp. 80-81, y ello porque entienden que tan especial es uno como otro privilegio, que ambos se equiparan en su desarrollo legal y que no existen argumentos decisivos de temporalidad o excepcionalidad para determinar la preferencia de uno sobre otro.

rados en el párrafo tercero de la mencionada norma laboral deben concurrir con el mismo rango que los tributarios.

En una postura intermedia se encuentra Muñoz Merino³¹ quien, si bien considera que conforme al derecho positivo debe permitirse la concurrencia en pie de igualdad del privilegio general tributario con el laboral, al no haber argumentos definitivos para resolver la controversia en uno u otro sentido; también opina que, *de lege ferenda*, debe prevalecer la protección al crédito de los trabajadores puesto que, mientras los entes públicos gozan de poderosos mecanismos de información y reacción para hacer frente a las situaciones de insolvencia del deudor; los trabajadores se encuentran en una situación de neta inferioridad, dependiendo exclusivamente del privilegio salarial para satisfacer sus intereses.

A nuestro entender, la cuestión no tiene una solución clara ateniéndonos a criterios estrictamente jurídico-positivos, pues la inexistencia de coordinación entre las citadas normas, los defectos de técnica legislativa y el hecho de que se encuentren recogidas en normativas especiales diversas impiden establecer un criterio jerárquico definitivo entre ambas³².

La única manera de resolver el dilema es partir de una opción de política legislativa acerca de cuál es el interés que se considere más digno de protección en supuestos de insolvencia, cuestión que ha sido resuelta por la jurisprudencia a favor de los trabajadores.

3. Regulación en la nueva Ley Tributaria

La principal referencia al privilegio general de la Hacienda Pública en la Ley General Tributaria de 17 de Diciembre de 2003 la tenemos en el precepto que encabeza la Sección Quinta. El tenor literal del artículo 77 es el siguiente:

“1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

2. En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal”.

En el primer párrafo no se aprecian diferencias importantes respecto a la redacción anterior pues se limita a expresar nuevamente el privilegio general, dando una mejor redacción

³¹ Muñoz Merino, A., *Privilegios...*, pp. 129-131.

³² Gómez Cabrera, C., *La concurrencia...*, pp. 76-77, recoge la idea de que, al establecer un privilegio para un crédito en una norma especial —lo que sucede tanto con los créditos tributarios como con los laborales—, el legislador pretende derogar las normas generales de prelación y concurrencia en un supuesto concreto.

a la excepción que a la misma se añade, la cual adopta una forma positiva frente a la anterior que era negativa.

Donde realmente se encuentra la novedad es en el segundo párrafo³³, de nueva redacción, en el que se sujetan los créditos tributarios que se incluyan en los convenios que se suscriba entre el deudor y los acreedores dentro del marco de un procedimiento de insolvencia, a la normativa concursal y a su régimen específico.

La remisión pretende solventar cualquier problema que pudiera surgir entre los intérpretes acerca de cuál de las dos leyes debe prevalecer en el caso de que los créditos tributarios se encuentren inmersos en un convenio, facilitando así la posibilidad de alcanzar acuerdos, quitas o esperas dentro de los límites prescritos en la Ley 22/2003, más flexibles que los de la Ley Tributaria.

Dicha solución es también la más lógica pues, dentro de los trámites propios del procedimiento concursal, es su regulación específica la que debe primar a la hora de resolver cuantas cuestiones se susciten.

Llama la atención el hecho de que la remisión contenida en el artículo 77.2 LGT sólo contenga una referencia al supuesto de convenio, cuando de todos es sabido que en los procedimientos concursales pueden darse lugar a dos soluciones distintas: el convenio o la liquidación. La primera constituye un acuerdo entre el deudor y sus acreedores consistente, por lo general, en una quita y/o espera de las deudas pendientes, utilizada en el supuesto de que el concursado aún tenga posibilidades de continuar con su actividad. La segunda tiene como fin proceder a la realización de los bienes del deudor y al reparto del haber líquido entre los acreedores, al considerarse la insolvencia del concursado definitiva y total.

Estimamos que el silencio de la norma tributaria respecto a la fase de liquidación obedece a la idea de que, cuando se adopte esta solución, es la propia Ley Concursal la que establece una serie de normas que regulan la clasificación de los créditos y el orden de prelación en el cobro, siendo éste el régimen específico al que deben sujetarse los créditos tributarios, con independencia de los privilegios o preferencias que se les atribuya por las leyes fiscales.

Además, consideramos que esta postura está sustentada por otros preceptos, como resulta de lo establecido en la Disposición Adicional Octava de la nueva Ley General Tributaria:

“Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”.

³³ Este párrafo tiene su origen en la enmienda núm. 331 del Grupo Parlamentario Popular del Senado, la cual fundamenta el nuevo texto en la necesidad de limitar la pérdida del derecho de prelación al supuesto de convenio, ya que en la liquidación carece de justificación la supresión de la mencionada institución, puesto que “ya no se trata de apoyar la viabilidad futura de la entidad concursada que era la razón última que justificaba la pérdida del privilegio de la Hacienda Pública”.

Esta norma insiste en la idea de subordinación de la legislación tributaria a la concursal, que es la que deberá prevalecer en los casos de insolvencia, pero además, e invadiendo en cierto modo una materia cuya regulación es materia propia de las transitorias, quiere resolver el problema que puede surgir entre la vigencia de las normas de la quiebra y la suspensión de pagos, recogidas en el Código de Comercio de 1885 y la Ley de 1922 -las cuales se mantendrán hasta el 1 de Septiembre de 2004-, y la nueva Ley Concursal que entrará en vigor a partir de dicha fecha.

Pues bien, la solución que aporta la Disposición Adicional Octava es que la Ley General Tributaria, desde su entrada en vigor el 1 de Julio de 2004 hasta el 1 de Septiembre del mismo año, debe aplicarse adaptándose a lo prescrito en el Código mercantil y en la Ley de Suspensión de Pagos, y desde el 1 de Septiembre de 2004 en adelante se adecuará al régimen de la nueva Ley Concursal.

La consecuencia jurídica prescrita en la citada Disposición Adicional debe estimarse como absolutamente razonable y lógica, aplicándose a la normativa vigente en cada momento. Sin embargo, su redacción conlleva una contradicción intrínseca con el artículo 77.2 que previamente hemos analizado: ¿Qué sucederá en el supuesto de que entre Julio y Septiembre de 2004 se declara una quiebra en la que existan créditos tributarios sujetos a un convenio entre el deudor y los acreedores?

Según el artículo 77.2 LGT 03, dichos créditos se rigen por la Ley Concursal, pero la Disposición Adicional Octava se remite a la normativa vigente en ese momento, o sea, al Código de Comercio y a la Ley de Suspensión de Pagos. La cuestión dista mucho de ser baladí, en tanto que el régimen del convenio presenta diferencias en los distintos cuerpos legales, incluso en cuestiones tan espinosas como el límite que se puede conceder a las quitas y las esperas³⁴. En mi opinión, la cuestión debe resolverse atendiendo a la finalidad de la ley y al sentido común. Evidentemente, la norma del artículo 77.2 LGT es la que se debe aplicar desde el momento en que la Ley Concursal entre en vigor; no antes, pues no tiene sentido que las normas sobre convenio de la misma se aplique con dos meses de antelación a las resto del cuerpo legal. La contradicción detectada no es más que una muestra de la deficiente técnica y la falta de coordinación a las que, por desgracia, nos tienen acostumbrados las últimas reformas legislativas.

No obstante, en contra de la interpretación que defendemos de subordinación de la normativa tributaria a la concursal en supuestos de insolvencia declarada, se han levantado ciertas voces en la doctrina sosteniendo que la nueva redacción del artículo 77 de la LGT ha dado lugar a que la pérdida de preferencia general de los créditos tributarios se limite al supuesto de convenio, de modo que las restricciones impuestas por el artículo 91.4 de la Ley Concursal a los créditos tributarios no regirán en el supuesto de liquidación, de conformidad con lo que prescribe la nueva norma tributaria³⁵.

³⁴ Vid. artículo 100.1 de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal, que impone los límites del 50 % a las quitas y de cinco años a las esperas de los créditos impagados que constituyen la masa pasiva, como regla general.

³⁵ Linares Gil, M., "Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿Una contrarreforma?", en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 1, Ed. La Ley, Madrid, 2004, pp. 255-256, y Cazorla Prieto, L. M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 418.

Para sustentar esta opinión Linares Gil acude a dos argumentos distintos. En primer lugar, entiende que la aplicación del principio *lex posterior derogat lex anterior* implica que la Ley General Tributaria, aprobada con posterioridad a la Ley Concursal, aunque en vigor dos meses antes que esta última, implica que aquélla deroga a ésta en caso de que exista alguna contradicción, máxime cuando el rango de ley ordinaria es común a ambas. En segundo término expone que las soluciones legales para los casos de convenio y liquidación no pueden ser idénticas, ya que en el primero prevalecen los principios de conservación de la empresa, mantenimiento del empleo o protección de fuentes de imposición futura sobre los de justicia tributaria y contribución general a los gastos público que fundamentan el privilegio tributario, lo cual justifica el “sacrificio” del privilegio del que gozan los créditos públicos, pero dicha situación no se reproduce en el caso de liquidación pura y dura, donde no hay ninguna situación económica que se deba conservar o preservar³⁶.

En definitiva, el autor citado mantiene que, a consecuencia de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, el privilegio de los créditos tributarios sólo se encuentra limitado al cincuenta por ciento de su importe en el supuesto de convenio, mas no en la liquidación, produciéndose una suerte de “resurrección” de una preferencia que en realidad nunca llegó a “morir” del todo.

Nuestra opinión es contraria a la interpretación sostenida por Linares Gil, y ello por las siguientes razones:

1. La cuestión debatida no debe resolverse acudiendo al expediente de la derogación de la ley antigua por la moderna (artículo 2.2 del Código Civil), sino primando la legislación especial sobre la general. Es de sobra conocido que en materia de insolvencia la normativa especial que la regula es la Ley Concursal, creada y aprobada para hacer frente a los supuestos de crisis económica e impagos. Ante estas situaciones deben prevalecer sus reglas sobre las de la legislación general tributaria la cual, por su propia naturaleza, se ocupa de cuestiones distintas, más genéricas y globales, que afectan al ámbito fiscal.
2. Linares Gil reconoce que su solución entra en franca contradicción con el artículo 89.2 de la Ley Concursal, según el cual no se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté recogido en dicho texto legal, y también con el deseo manifestado por el legislador en la Exposición de Motivos de llevar a cabo una drástica reducción de privilegios. Por lo tanto, seguir el criterio expuesto por el mencionado autor rompería el espíritu y la sistemática de la Ley 22/2003³⁷.

³⁶ Linares Gil, M., *op. cit.*, p. 256.

³⁷ Cfr. González-Carballo Almodóvar, A, “Las garantías del crédito tributario” en AA.VV., *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Homenaje a Don P. L. Serrera Contreras)*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 456: “Tal conclusión conduce a la consecuencia, un tanto absurda, de dejarse sin efecto por un simple y escueto apartado legal el sistema de prelación (que no un mero precepto o preceptos) establecido especialmente y a través de una parte importante de su articulado por la LC”.

3. El mantenimiento del privilegio tributario en los términos que prescribe la Ley General Tributaria tampoco casa con la finalidad que se pretende la aprobación de la Ley Concursal, que es la de reconducir la normativa sobre insolvencia a un único cuerpo legal, acabando con la dispersión normativa anterior, sin admitir más especialidades que las expresamente previstas en su articulado, todo ello de conformidad con los principios de unidad legal, unidad de disciplina y unidad de procedimiento que la inspiran³⁸. Buena prueba de ello es que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 22/2003, que contempla excepcionalmente la posibilidad de conservar o establecer especialidades respecto a las reglas contenidas en la normativa concursal, incluye en su segundo párrafo una amplia enumeración de leyes especiales que afectan a entidades de crédito, de seguros, miembros de mercados de valores y participantes en los sistemas de compensación y liquidación y empresas de servicios de inversión, sin contener mención alguna que se refiera a la normativa tributaria³⁹.
4. De la dicción legal del artículo 77 y de la Disposición Adicional Octava de la ley General Tributaria se deduce que dicha norma se encuentra en una posición de subordinación respecto a la Ley Concursal, a cuya normativa aquélla se remite⁴⁰.
5. Las soluciones legales, en el ámbito del Derecho comparado europeo, nos muestran una tendencia claramente favorable a la limitación o supresión de los privilegios públicos⁴¹, lo cual se encuentra en franca contradicción con la pretendida "resurrección" del privilegio tributario.

Estimamos que la nueva regulación que ofrece el artículo 77 de la Ley General Tributaria no obedece a la intención de restablecer una situación de privilegio a favor de los créditos públicos por la totalidad de su importe, sino más bien al deseo del legislador de mantener el privilegio general para los créditos fiscales en el ámbito estrictamente extraconcursal, debiendo prevalecer en las situaciones de concurso declarado judicialmente la Ley 22/2003, que es la encargada de regular este tipo de situaciones⁴².

³⁸ Vid. Apartados I y II de la Exposición de Motivos de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal.

³⁹ Disposición Adicional Segunda de la Ley 22/2003 de 9 de Julio, Concursal: "I. En los concursos de entidades de crédito o entidades legalmente asimiladas a ellas, empresas de servicios de inversión y entidades aseguradoras, así como entidades miembros de mercados oficiales de valores y entidades participantes en los servicios de compensación y liquidación de valores, se aplicarán las especialidades que para las situaciones concursales se hallen establecidas en su legislación específica, salvo las relativas a composición, nombramiento y funcionamiento de la administración concursal".

⁴⁰ Llinás Álvarez, L. M., "Articulación de la ejecución...", p. 309: "... la remisión que hace la nueva Ley General Tributaria a la Ley Concursal (v. gr.: arts. 77.2, 164.2 LGT 03) hay que interpretarla conjuntamente con lo establecido en la disposición adicional octava de aquella ley, que establece que habrá que atender a lo establecido en la legislación concursal".

⁴¹ Veiga Copo, A. B., *Los privilegios...*, pp. 113-114: "...llegándose incluso a cuestionarse la misma pervivencia de los privilegios fiscales en países como Estados Unidos, Francia, Inglaterra, Portugal, Austria y sobre todo en Alemania, donde se ha procedido a una reducción importante o incluso eliminación de estos privilegios".

⁴² De lo contrario, se llegaría a la situación absurda de que el legislador pretendió limitar tajantemente los privilegios tributarios en el mes de Julio de 2003 con la nueva Ley Concursal, pero seis meses después cambia radicalmente de opinión en la nueva Ley General Tributaria, como acertadamente señala González-Carballo Almodóvar, A., "Las garantías...", p. 457. Este autor sostiene la opinión de que la nueva redacción del artículo 77.2 LGT 03 es un error del legislador.

Otra interpretación que se intente dar al artículo 77 obedece principalmente a un afán de continuar manteniendo una superprotección a favor de los créditos tributarios, difícilmente justificable en la actualidad, habida cuenta de los imponentes medios con los que cuenta la Hacienda Pública para el cumplimiento de sus fines de recaudación, sin que tenga mucho sentido atribuirle otros mecanismos adicionales de defensa, según mi modesta opinión.

No obstante es necesario añadir que, al tramitarse ambas reformas normativas de forma simultánea, hubiera sido deseable una mayor coordinación entre ambas con el fin de evitar la posibilidad de suscitar dudas interpretativas como las que estamos tratando en este apartado⁴³.

Como prueba de la mencionada descoordinación, podemos hacer referencia a la existencia de un auténtico artículo “abortado” por morir antes de llegar a ver la luz⁴⁴. Nos referimos a la redacción que proponía la Disposición Final Décima de la Ley Concursal para el artículo 71 de la Ley General Tributaria de 1963, la cual era del siguiente tenor:

“1.- La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con los acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de esta ley.

2.- En caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la legislación concursal ”.

Este precepto nunca llegó a estar en vigor puesto que, como ya hemos dicho, la nueva Ley General Tributaria entró en vigor antes que la Ley Concursal, de forma que ésta última da una nueva redacción a un precepto ya derogado⁴⁵. Esta situación, más frecuente en la actualidad de lo que sería deseable, demuestra tanto la precipitación como la descoordinación con la que el legislador afronta las nuevas reformas, dando lugar a resultados como los que estamos examinando. No cabe duda alguna, a nuestro entender, de que la redacción propuesta por la Disposición Final Décima de la Ley Concursal proporciona una mayor coherencia y sentido lógico al tratamiento del privilegio tributario en los ámbitos fiscal y concursal. Es precisamente la nueva redacción vigente, introducida por la Ley General Tributaria la que produce dudas y distorsiones al no contemplar una adecuada coordinación con la Ley 22/2003. Sin embargo las ambigüedades o discrepancias que puedan surgir siempre deben solucionarse acudiendo a tres elementos esenciales: la coherencia sistemática, la finalidad de la norma y el criterio de especialidad⁴⁶.

⁴³ Linares Gil, M., “Créditos tributarios...”, p. 253: “Además, el juego de entradas en vigor de las nuevas leyes –General Tributaria el 1 de Julio; Concursal el 1 de Septiembre y General Presupuestaria el 1 de Enero de 2005- dificulta la aplicación integradora de todas ellas”.

⁴⁴ Vid. Veiga Copo, A. B., *Los privilegios...*, pp. 109-110.

⁴⁵ Llinás Álvarez, L. M., “Articulación de la ejecución...”, p. 310: “...es decir; hay artículos modificados por la Ley Concursal de la actual Ley General Tributaria que ni siquiera llegarán a entrar en vigor; pues cuando debería producirse dicha entrada en vigor –el 1 de Septiembre de 2004- ya estarán derogados por la nueva Ley General Tributaria”.

⁴⁶ González-Carballo Almodóvar, A., “Las garantías...”, p. 457, mantiene que deben prevalecer los criterios de interpretación sistemática y lógica sobre la literalidad del artículo 77.2 LGT 03, sin embargo augura una gran litigiosidad en cuanto a la aplicación práctica de dicho precepto debido a la colisión de su tenor literal con la prelación recogida en la Ley Concursal.

Finalmente, podemos concluir que las referencias contenidas en la Ley General Tributaria a la normativa concursal nos llevan a las siguientes consideraciones:

- b) Se establece un régimen de clara subordinación de la normativa tributaria a la concursal, que será la que deberá regir con preferencia en los supuestos de insolvencia –la inmensa mayoría- en los que se encuentren involucrados los créditos tributarios.
- c) Las remisiones a la Ley Concursal son excesivamente escuetas, sin ningún tipo de profundización en la relación existente entre ambas normativas.
- d) Se manifiesta una clara falta de coordinación entre ambos textos legales, cuyas distintas fechas de entrada en vigor pueden dar lugar a confusiones respecto a las remisiones que se hace a la Ley 22/2003. En este sentido habría resultado más correcto que en el artículo 72.2 LGT hubiera tenido la siguiente redacción: “En caso de concurso, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido por la normativa concursal vigente en cada momento”⁴⁷.

4. Regulación en la nueva Ley Concursal

Con carácter previo al examen de la vigente normativa en materia de concurso de acreedores vamos a exponer los criterios que siguieron algunos proyectos de reforma anteriores, que no llegaron a prosperar; en materia de preferencia de los créditos tributarios.

El Anteproyecto de 1983 reconocía a estos créditos su cualidad de “privilegio general”, considerando que los mismos debían preceder a los constituidos a favor de la Seguridad Social, a los salariales regulados en el artículo 32.3 ET y a los que correspondieran por indemnizaciones o retribuciones surgidas de las relaciones laborales.

La propuesta de Anteproyecto de 1995, atribuía el carácter de privilegio general a los créditos tributarios hasta el diez por ciento del importe de la masa activa (art. 125. 1. 5º), subordinándolos al superprivilegio salarial del artículo 32.1 ET, a los salarios devengados durante el último año y a las cantidades adeudadas por razón de despido, aunque los créditos de Hacienda gozaban de preferencia respecto a los de la Seguridad Social. La doctrina se manifestó en contra del límite del diez por ciento de la masa pasiva, al considerar que habría ocasiones en las que dicho límite podría ser superior a la totalidad del importe de la masa activa, resultando perjudicados de forma irremediable los demás acreedores⁴⁸.

La Ley Concursal de 9 de Julio de 2003 tiene en cuenta el carácter privilegiado de los créditos tributarios, procediendo a incluirlos dentro de los créditos con privilegio general, de

⁴⁷ Veiga Copo, A. B., *Los privilegios...*, p. 108: “La reciente Ley General Tributaria a la hora de regular las garantías de la deuda tributaria... ha decepcionado más por su falta de innovación que por la ausencia de respuesta a muchas de las cuestiones polémicas que las garantías del crédito tributario venían planteando”.

⁴⁸ Garrido, J. M., “La Graduación de los créditos”, en AA.VV., *La reforma de la legislación concursal*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 234-235: “En la propuesta de Anteproyecto de la Ley concursal del Profesor ángel Rojo, de 1995, se incluía una limitación de los créditos fiscales y para fiscales al 10 por 100 de la masa pasivas del concurso (en total, al 20 por 100 de la masa pasiva). **Es muy posible que esa limitación incluyese un error; ya que la limitación del privilegio debe siempre referirse a la masa activa y no a la pasiva**”.

modo que no afectan a bienes concretos y determinados, sino a la totalidad del patrimonio del deudor (art. 89.2 LC).

La enumeración y clasificación de los distintos privilegios generales aparece en el art. 91 LC, que pasamos a transcribir:

“Son créditos con privilegio general:

1º. Los créditos por salarios que no tengan reconocido privilegio especial, en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario mínimo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago, las indemnizaciones derivadas de la extinción de los contratos, en la cuantía correspondiente al mínimo legal calculada sobre una base que no supere el triple del salario mínimo interprofesional, las indemnizaciones derivadas de accidentes de trabajo y enfermedad profesional, y los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral devengados con anterioridad a la declaración de concurso.

2º. **Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias** y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.

3º. Los créditos por trabajo personal no dependiente y los que correspondan al propio autor por la cesión de los derechos de explotación de la obra objeto de la propiedad intelectual, devengados durante los seis meses anteriores a la declaración de concurso.

4º. **Los créditos tributarios** y demás de Derecho público, así como los créditos a la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2 de este artículo. **Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública** y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, **hasta el cincuenta por ciento de su importe**⁴⁹.

5º. Los créditos por responsabilidad civil extracontractual. No obstante, los daños personales no asegurados se tramitarán en concurrencia con los créditos recogidos en el número 4º de este artículo.

6º. Los créditos de que fuera titular el acreedor que hubiere solicitado la declaración de concurso y que no tuvieran el carácter de subordinados, hasta la cuarta parte de su importe”.

Del examen de la normativa concursal resulta la posibilidad de que el crédito tributario sea satisfecho, en el orden de pagos que siga a la liquidación, de forma diferente según su naturaleza o las garantías a que les acompañen. Pasamos a exponer los diferentes supuestos que se pueden dar en la práctica:

1. Los créditos de la Hacienda Pública que se devenguen desde la fecha de declaración de concurso hasta la eficacia del convenio o la conclusión del concurso tendrán la

⁴⁹ Llinás Álvarez, M., “Articulación de la ejecución ...”, p. 313, mantiene que los recargos tributarios en periodo ejecutivo deben ser incluidos dentro del privilegio general del art. 91.4 LC, ya que, según la dicción literal del art. 58.3 de la nueva Ley General Tributaria, los mismos no tienen la consideración de sanción.

consideración de créditos contra la masa, pues se incluyen dentro de las obligaciones de origen legal surgidas dentro del mencionado periodo de tiempo, conforme a lo dispuesto en el artículo 84.2.10 LC. Los mismos deberán satisfacerse en el momento de su vencimiento (art. 154.2 LC), con cargo a los bienes y derechos de la masa activa y con carácter previo a la satisfacción de los créditos concursales (art. 154.1 LC).

2. El crédito tributario puede alcanzar la consideración de crédito con privilegio especial sobre ciertos bienes, en el caso de que Hacienda haya optado por asegurar el pago del crédito constituyendo una hipoteca o una prenda sobre ciertos bienes del deudor; resultando incluido dentro del artículo 90.1 LC. Estos créditos se satisfarán con el producto de los bienes y derechos afectos a la garantía, con carácter previo al pago de los privilegios generales (art. 155 LC) y no se verán afectados por la existencia de créditos contra la masa (art. 153.3 LC).
3. Las cantidades que correspondan a las retenciones tributarias, que sean debidas por el concursado de acuerdo con las obligaciones legales que le corresponda como contribuyente (art. 91.2), se encuentran incardinadas dentro de los privilegios generales. Por lo tanto, una vez satisfechos los créditos que tengan privilegio especial sobre los bienes afectos, los créditos contra la masa y los laborales y asimilados a ellos, se procederá a su pago con cargo al patrimonio del concursado (art. 156 LC).
4. Los demás créditos tributarios constan como privilegio general recogido en el art. 91.4 LC. En cuanto a su orden de pago, de acuerdo con las normas sobre liquidación contenidas en los artículos 155 y 156 LC, se abonará su importe con carácter previo a los créditos contra la masa, los que cuenten con privilegio especial sobre los bienes afectados, los laborales y asimilados, las retenciones tributarias, las cotizaciones a la Seguridad Social y los créditos por trabajo no dependiente y por cesión de derechos de autor. Además, los créditos recogidos en el art. 91.4 LC, se abonarán a prorrata con los demás de Derecho público y los de la Seguridad Social, éstos últimos también con el límite del cincuenta por ciento de su importe, junto a los que resulten de responsabilidad civil extracontractual por daños personales no asegurados (art. 91.5 LC).
5. Los intereses de cualquier clase, salvo los que estén protegidos por una garantía real, las multas y las demás sanciones tributarias tendrán el carácter de crédito subordinado recogido en el art. 92.3 y 4 LC. Por lo tanto sólo se cobrarán cuando hayan sido pagados los créditos con privilegio especial sobre los bienes afectados, los créditos contra la masa, los que gocen de privilegio general, los ordinarios y los subordinados que les preceden –los comunicados tardíamente y los que tengan tal carácter por pacto contractual-, conforme al artículo 158 LC ⁵⁰.

⁵⁰ Linares Gil, M., "Créditos tributarios...", p. 256, estima que los intereses de demora no tienen el carácter de créditos subordinados en caso de liquidación, sino que se trata de auténticos créditos tributarios con carácter privilegiado, amparándose en la interpretación que hace del artículo 77.2 LGT. No compartimos su opinión por las razones expuestas en el capítulo anterior.

Durante la tramitación de esta ley se produjeron dos significativas modificaciones respecto al tratamiento de los créditos tributarios:

- a) La cuantía del privilegio general a favor de la Hacienda Pública recogida en el Anteproyecto y en las primeras fases del Proyecto tenían como límite el cincuenta por ciento de la masa pasiva, pasando posteriormente a fijarse en el cincuenta por ciento del importe de los créditos. En este aspecto la reforma estaba más que justificada, pues no resultaría extraño que, en bastantes ocasiones, el cincuenta por ciento de la masa pasiva fuera una cantidad superior a la totalidad de la masa activa, lo que daba lugar a que los demás créditos de grado inferior quedaran impagados⁵¹.
- b) Las retenciones tributarias gozaban de un derecho de separación que posteriormente desapareció.

El criterio seguido el legislador concursal ha sido el de reducir significativamente el importe del privilegio del que gozaba la Hacienda Pública⁵². Esta postura era casi unánime en la doctrina, recogiendo el deseo de evitar, como sucedía en la mayor parte de las quiebras y suspensiones de pagos precedentes, que en la práctica fueran Hacienda y los trabajadores los únicos en cobrar sus créditos, quedando insatisfechos los restantes acreedores. A todo ello se une la crítica doctrinal que impugna el mismo fundamento que sirve de base a la existencia del privilegio crediticio a favor de la Hacienda Pública, como acertadamente expresa Veiga Copo: "... en estos momentos en el que la presión fiscal es mayor en correlación con una menor evasión, así como son mejores y mayores los medios de control y supervisión de que goza el Fisco, seguir confiando sin más en semejante privilegio provoca una enorme trasgresión del procedimiento concursal"⁵³.

Las razones expuestas por la doctrina para llevar a cabo la reducción de los privilegios a favor de los créditos tributarios son las siguientes⁵⁴:

- El reconocimiento de un privilegio general a favor de los créditos de la Hacienda Pública que comprenda la totalidad de su importe puede dar lugar a un "efecto dominó", originando la existencia de un numeroso grupo de acreedores impagados, los cuales a su vez pueden generar situaciones de quiebras en cadena, perjudicando gravemente la evolución de la economía nacional.

⁵¹ Garrido, J.M., "La Graduación...", p. 235.

⁵² García Novoa, C., "Elementos...", p. 330: "La consideración del crédito tributario como crédito privilegiado es una cuestión ideológica, y en cierto punto axiológica".

⁵³ Veiga Copo, A. B., "Los créditos...", p. 153.

⁵⁴ Alonso Ledesma, C., *Delimitación de la masa pasiva: las clases de créditos y su graduación*, en AA. VV., *Derecho Concursal. Estudio sistemático de la ley 22/2003 y de la ley orgánica 8/2003 para la reforma concursal*, Ed. Dilex S. L., Madrid, 2003, p. 383, Rojo, A., "La reforma del Derecho concursal español", en AA. VV., *La reforma de la legislación concursal*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2003, p. 126, Pérez Blanco, G., *La formación de la masa pasiva en la nueva Ley Concursal*, en AA. VV., *La nueva Ley Concursal*, Ed. Instituto vasco de Derecho Procesal, San Sebastián, 2004, p. 73, Veiga Copo, A. B., *op. cit.*, pp. 154-155 y Garrido, J.M., "La Graduación...", p. 234. Estos mismos argumentos han sido recogidos por el Consejo General del Poder Judicial en su Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley Concursal de 6 de noviembre de 2001.

- Precisamente es la Administración Pública el acreedor que disfruta de una más completa y acertada información sobre la situación del deudor; el que más facilidades tiene para adoptar las medidas oportunas con el fin de tutelar sus intereses y el que menos problemas de subsistencia económica experimenta en el caso de absoluta insolvencia del deudor.
- Se intenta poner fin al importante margen de discrecionalidad con el que contaba la Hacienda Pública a la hora de resolver las situaciones de crisis económica de una empresa, puesto que la renuncia al privilegio se presentaba, en muchas ocasiones, como una solución imprescindible para lograr la continuidad de la empresa afectada.

También se ha seguido el mismo criterio en las reformas concursales recientes que se han llevado a cabo en los distintos ordenamientos europeos. Especial importancia tiene la nueva Ley de Insolvencias alemana de 1995, en la que desaparece de una manera total el privilegio a favor de los créditos tributarios, aunque se conservan las prendas legales recogidas para asegurar el pago de determinados impuestos⁵⁵.

De hecho, en nuestra doctrina, han sido numerosas las voces que se han levantado contra la solución legal por considerarla excesivamente tímida.

Rojo sostiene que la regulación actual merece “severa crítica”, al haberse pasado del límite del diez por ciento que se proponía en el Anteproyecto de Ley Concursal de 1995 al cincuenta por ciento actual⁵⁶.

Garrido expone que la utilización de las nuevas normas puede dar lugar a que la Administración potencie el empleo de privilegios especiales y otros medios de tutela, con lo que al final se perjudicaría aún más la situación de los restantes acreedores, manifestándose partidario de su abolición total y de la eliminación de garantías reales de origen legal⁵⁷.

Alonso Ledesma estima “sorprendente...que los redactores de la ley no sólo hayan mantenido el carácter privilegiado de los créditos fiscales y de la Seguridad Social sino que hayan aumentado paulatinamente su cuantía y su ámbito objetivo de aplicación a lo largo del proceso legislativo”, con lo que se llegaría a una situación muy similar a la anterior⁵⁸.

Veiga Copo se muestra claramente disconforme con el hecho de extender el privilegio, además de a los créditos tributarios y a la Seguridad Social, a los restantes de Derecho público, ofreciendo un balance igualmente desalentador de la reforma: “Al final más de lo mismo, pues si bien y aunque se consiguió rebajar los porcentajes pretendidos inicialmente, se amplió de forma paralela el número de créditos a los que se reconoce el carácter privilegiado”⁵⁹.

⁵⁵ Veiga Copo, A. B., *Los privilegios...*, pp. 113-114.

⁵⁶ Rojo, A., “La reforma...”, p. 126.

⁵⁷ Garrido, J.M., *La Graduación...*, pp. 235-236.

⁵⁸ Alonso Ledesma, C., *Delimitación de la masa pasiva: las clases de créditos y su graduación*, en AA.VV., *Derecho Concursal. Estudio sistemático de la ley 22/2003 y de la ley orgánica 8/2003 para la reforma concursal*, Ed. Dilex S. L., Madrid, 2003, p. 384.

⁵⁹ Veiga Copo, A. B., “Los créditos...”, pp. 156-157.

En el mismo *iter* legislativo tuvieron lugar diversas declaraciones de los comparecientes ante las Cortes, exponiendo cada uno su propia visión acerca de la situación de los privilegios tributarios en la nueva Ley Concursal. Aquí pasamos a reseñar algunas de ellas por lo novedoso de su aportación, concurriendo en las mismas, por lo general, el sentimiento de que se debía de haber avanzado aún más en las restricciones impuestas a los créditos a favor de la Hacienda Pública.

Espina Montero, Vocal Asesor de la Dirección General de Política Económica del Ministerio de Economía, propone la posibilidad de utilizar, en lugar de límites cuantitativos respecto a los créditos tributarios, la distinción entre el crédito corriente y el aplazado. Mientras que el crédito corriente público debería gozar en su totalidad del carácter de privilegio general únicamente subordinado a los salariales o laborales, los créditos públicos aplazados que no gocen de publicidad se transformarían en créditos ordinarios, impidiendo así la creación de una falsa expectativa de solvencia en las empresas insolventes, ante aplazamientos que son desconocidos por los demás acreedores concurrentes⁶⁰.

Uría Fernández, Subsecretario de Hacienda y Abogado del Estado, expone que los privilegios concedidos a los créditos de la Hacienda Pública no han conseguido que el porcentaje de cobro de los mismos se acerque al cien por cien y que en la práctica se sigue el criterio de arreglar los problemas con carácter previo a los procesos de quiebra o suspensión, bien sea mediante el empleo de convenios, de aplazamientos o de otras medidas cautelares. Tras ello propone que, en el supuesto de que la empresa en crisis albergue posibilidades de continuar en el tráfico, Hacienda debe aceptar el sacrificio de sus privilegios en aras de la protección del derecho al trabajo o del desarrollo de la actividad empresarial, pero no tiene sentido el sacrificio de los privilegios tributarios si la empresa no tiene futuro de continuidad garantizado⁶¹.

Reconociendo la importante dosis de sentido común que sustenta el argumento expuesto por Uría Fernández, consideramos que su propuesta tiene un importante "talón de Aquiles": la dificultad de su aplicación práctica. ¿Cuál sería el criterio claro e incontestable que serviría para distinguir de una forma nítida e indubitada las empresas con futuro de aquellas otras que no lo tienen dentro de un procedimiento concursal? Probablemente ni el más avezado de los economistas sería capaz de darnos una respuesta definitiva, pues en buen número de ocasiones la viabilidad ulterior no se puede predecir, sino que dependerá del esfuerzo y las expectativas que consigan generar la empresa tras la nueva oportunidad que se le dé. Por tanto la solución propuesta es bastante acertada desde el plano teórico, pero inviable en la práctica.

Finalmente, hemos de mencionar al Magistrado Pinazo, Asesor del Ministerio de Justicia, quien sostiene la equiparación entre los créditos públicos y los privados en el supuesto de empresas cuya continuidad pueda ser útil a la sociedad, debiendo soportar ambos el mismo sacrificio. Respecto a las cuotas tributarias o de la Seguridad Social, sólo resultaría admisible su sacrificio si la empresa tiene perspectivas de viabilidad⁶².

A la postura sostenida por el Magistrado se le puede hacer una crítica análoga a la que ya hemos expuesto respecto a la opinión de Uría Fernández.

⁶⁰ BOCG. Núm. 603, de 28 de Octubre de 2002, p. 19701.

⁶¹ BOCG. Núm. 603, de 28 de Octubre de 2002, pp. 19702-19703.

⁶² BOCG. Núm. 613, de 30 de Octubre de 2002, pp. 20190-20192.

5. Conclusiones

- El marco normativo que regula el privilegio general de la Hacienda Pública ha sufrido cambios importantes tras la reforma de la Ley General Tributaria y de la Ley Concursal.
- Se echa de menos una adecuada técnica legislativa que establezca una coordinación efectiva en las soluciones propuestas en distintas legislaciones, evitando las antinomias y contradicciones que, en ocasiones, se pueden observar incluso dentro de un mismo cuerpo legal.
- Los cambios experimentados por la regulación del privilegio general afectan fundamentalmente al ámbito concursal, tanto en la fase de convenio como en la de liquidación.
- En la fase de convenio tiene lugar una subordinación plena de la normativa fiscal a la concursal, siendo ésta la que regulará los efectos y limitaciones pertinentes en los acuerdos a los que se lleguen.
- En la fase de liquidación se produce un importante cambio en el orden de pago de los débitos fiscales pues, dentro de los privilegiados generales, los créditos tributarios serán satisfechos con posterioridad a los salariales y asimilados. Del mismo modo sufre una reducción a la cuantía del privilegio, la cual se limita a un cincuenta por ciento del importe del crédito.
- La doctrina ha recibido de una manera bastante favorable la reforma, aunque critica la timidez de la misma, pues considera que hubiera sido más acertada la supresión total del privilegio, siguiendo así la tendencia que se ha instaurado en las restantes leyes europeas.

6. Bibliografía

AA.VV., *Derecho Concursal. Estudio sistemático de la ley 22/2003 y de la ley orgánica 8/2003 para la reforma concursal*, Ed. Dilex S. L., Madrid, 2003.

AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

AA.VV., *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

AA.VV., *La reforma de la legislación concursal*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2003.

AA.VV., *La nueva Ley Concursal*, Ed. Instituto vasco de Derecho Procesal, San Sebastián, 2004.

AA.VV., *Preferencias de Créditos*, Manual de Formación Continua, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000.

AA.VV., *Manual general de Derecho Financiero*, Ed Comares, Granada 2001.

AA. VV., *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Homenaje a Don P. L. Serrera Contreras)*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

AA. VV. (Calvo Ortega, R., Dir.), *La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: "La incidencia de la reforma concursal en el ámbito tributario. Análisis del proyecto de ley de 23 de Julio de 2002" en *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, Noviembre de 2002.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., *Materiales de Derecho Financiero*, Ed. Librería Compás, Alicante, 2004.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2004.

DEL PINO-TOSCANO, F., *Recursos procesales contra el fraud creditorum en el Derecho romano clásico*, Ed. Innovación Editorial Lagares, Sevilla, 2002.

FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

GÓMEZ CABRERA, C., *La concurrencia del crédito tributario: Aspectos sustantivos y procedimentales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.

LINARES GIL, M., "Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿Una contrarreforma?", en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 1, Ed. La Ley, Madrid 2004, pp. 251-258.

LLINÁS ÁLVAREZ, L. M., "Actualización de la ejecución separada del crédito tributario –concursal– en la Ley 22/2003 de 9 de Julio, Concursal y los posibles problemas derivados de la misma", en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 1, Ed. La Ley, Madrid, 2004, pp. 309-314.

MARTÍ QUERALT, J. Y OTROS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2003.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004.

MUÑOZ MERINO, A., *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

MURGA GENER, J. L., *Derecho romano clásico: El proceso*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1983.

RÍOS SALMERÓN, B., *Los privilegios del crédito salarial*, Ed. Civitas, Madrid, 1984.

VARONA ALABERN, J. E., *El crédito tributario en la quiebra*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000.

VEIGA COPO, A. B., "Los créditos privilegiados en la nueva Ley Concursal", *RDBB*, Enero-Marzo 2004, Ed. Lex Nova, Madrid, 2004.

VEIGA COPO, A. B., *Los Privilegios concursales*, Ed. Comares, Granada, 2004. ■



DOCUMENTO

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción. El Concepto de Fraude en el Anteproyecto de Ley de Prevención
2. Disposiciones relativas a paraísos fiscales y Areas de Nula Tributación.
3. Criterios de residencia
4. Tratamiento de las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Referencia a las sociedades de profesionales
5. Principales novedades relativas a las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude
6. Medidas relativas a los establecimientos permanentes
7. Medidas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El nuevo supuesto de responsabilidad en los “fraudes en cadena”
8. Medidas en relación con los impuestos especiales
9. Modificaciones relativas a la Ley General Tributaria. La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo
10. Modificación de las condiciones de aplicación de la audiencia previa en los procedimientos por delito fiscal
11. Aspectos relacionados con el uso del Número de Identificación Fiscal (NIF), referencia catastral y los medios de pago empleados. Reforzamiento del cierre registral
12. Modificación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores
13. Medidas para los empresarios en régimen de estimación objetiva

I. Introducción. El Concepto de Fraude en el Anteproyecto de Ley de Prevención.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, siguiendo las pautas tiene su antecedente inmediato en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre de 2004, que incluía más de trescientas medidas destinadas a combatir el fraude en el ámbito tributario. La Exposición de Motivos decía “el fraude perjudica a la mayoría de los ciudadanos que deben pagar impuestos más elevados o percibir un menor nivel de servicios al disminuir los recursos disponibles, de modo que la prevención del fraude fiscal beneficia a todos. Por ello, este Plan de Prevención del Fraude Fiscal, producto de la reflexión interna de la Agencia Tributaria, se abre al conocimiento general para que toda la sociedad pueda realizar las sugerencias y aportaciones que estime oportunas”.

Como en su momento señaló en el correspondiente informe elaborado respecto al Plan de Prevención del Fraude, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) entendía que dicho plan cumpliría su papel, intentando identificar los principales problemas que dan lugar a la aparición del fraude en España, y señalando posibles mecanismos de respuesta, algunos de los cuales aparecen recogidos en el plan de prevención.

No vamos a recordar ahora las dudas que nos suscitaba la naturaleza jurídica del Plan de Prevención del Fraude. De hecho, la figura carecía de cobertura legal, pues el art. 116 de la Ley General Tributaria de 2003 hace referencia a la obligación de elaborar anualmente un Plan de Control, cuyas directrices generales serían objeto de publicación. El Plan de Prevención venía inspirando la redacción de esos Planes de Control; así ocurrió con el de 2005 y ocurre con el de 2006, aprobado por Resolución de 27 de enero de 2006, de la Dirección General de la AEAT. Ahora el Plan inspira un Anteproyecto de Ley, en el cual no todas las medidas están directamente auspiciadas por la finalidad de evitar el fraude (algunas disposiciones como las relativas a operaciones vinculadas no hacen más que recoger criterios de la OCDE) y donde existen reglas y disposiciones que constituyen auténticas “normas propagandas” que poco o nada aportan en orden a innovar el ordenamiento.

Pero si existe un reproche general que se puede hacer al Anteproyecto, es la escasa claridad conceptual en torno a la idea de fraude. Como también dijimos con ocasión de la aparición del Plan de Prevención, no es posible elaborar unas líneas de actuación pública sobre la prevención del fraude fiscal sin aclarar antes qué se entiende por tal. Frecuentemente se suele identificar “fraude” con “cantidad no pagada o pagada de menos a la Hacienda Pública”. Esta ausencia de una idea clara de lo que debe entenderse por fraude se deja traslucir también en el Anteproyecto de Ley de Prevención.

Conviene recordar que el término “*fraude*”, que se utiliza en la doctrina y legislación española, sobre todo por el apego a la literalidad del art. 24 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, no se emplea en otros ordenamientos con ese significado de actuación del contribuyente tendente a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en incumplimien-

to del deber de pagar el tributo. Por el contrario, en la acepción de “fraude” que se maneja en el Derecho comparado, late la idea de que fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo y de que el fraude puede realizarse por medio de una infracción. O lo que es lo mismo, el uso del término *fraude* se utiliza para referirse a lo que sería “fraude tributario” y no como equivalente a “fraude de ley” o “fraude a la ley”. Por el contrario, el Anteproyecto de Ley de prevención del fraude y su antecedente, el Plan de Prevención, cuando hablan de *fraude tributario*, se está refiriendo tanto al fraude entendido como elusión fiscal, esto es, evitación del pago del tributo o aminoración del importe a pagar utilizando estructuras abusivas o vulnerando, en el negocio realizado, las exigencias de la causa típica, como el fraude entendido como evasión, esto es, la pura y simple infracción de la norma a pagar una vez que se tiene obligación de ello, a través de comportamientos más o menos falsarios.

Como hemos dicho cuando nos referimos a este concepto que se desprendía del Plan de Prevención del Fraude, se trata de una definición fragmentaria, que no contempla ni intenta hacerlo, las necesarias diferencias entre la prohibición de defraudar y el derecho a ahorrar impuestos dentro de la legalidad. AEDAF es consciente de que, en ocasiones, esta diferenciación exigirse moverse en una tenue línea, pero precisamente por eso el Anteproyecto de Ley de Prevención debería haberlo intentado. AEDAF entiende que este Anteproyecto de Ley debería incluir dos cosas; señalar la legitimación del Estado para perseguir tanto la evasión como la elusión y distinguir este fraude de los comportamientos lícitos de planificación fiscal o, más técnicamente, economía de opción.

En relación con la primera cuestión, conviene recordar que la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público es algo incuestionable y a la que, ya en parte, nos hemos referido tratando la legitimación de la lucha contra la defraudación. La lucha contra la elusión y el fraude fiscal sólo puede tener su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad (art. 31, 1 CE). Y en concreto, será la expresión de la generalidad tributaria la que justifica la adopción de potestades que permitan atacar la elusión. Así lo ha venido poniendo de manifiesto el TC en diversas sentencias. Al margen de algunos pronunciamientos iniciales, no claramente tajantes al respecto –así, la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 5º) –, nos encontramos, por ejemplo, con la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, para la cual “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...” (FJ 6º). En la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre se proclama que “...las relaciones tributarias son, por naturaleza, masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que cualquier alteración en el régimen del tribu-

to “repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC reconoce de manera expresa la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...” (FJ 6º).

La razón última de estas justificaciones de la lucha contra la elusión fiscal radica, como se ve, no sólo en las exigencias de capacidad económica que imponen que contribuyan *todos* los que pongan de manifiesto capacidad contributiva. También en la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público y sobre la base de la contribución de “todos” al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad.

Lo que justificaría la lucha contra el fraude sería, por tanto, la argumentación resumida en la idea de que “lo que unos no paguen tendrán que pagarlo otros”. Esto es, existiría una exigencia de tutela del volumen de recursos necesarios para hacer frente al gasto público sería lo que explicaría expresiones como las contenidas en este FJ Tercero de la Sentencia del TC 76/990, según la cual “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”. Pero esta idea, aparentemente elemental, encierra una falacia. Y es que configura como objeto de tutela por parte de los poderes públicos lo que podríamos llamar un “volumen teórico de recaudación”, a repartir entre todos los ciudadanos, que se deduciría de la *potencialidad recaudatoria del sistema tributario*. Idea que la Administración fiscal española suele manejar con asiduidad – el Preámbulo de la Res. 2/2002 de 22 de enero, de la Dirección General de la AEAT, que contiene las directrices del Plan General de Control Tributario, señala que “la disminución del fraude reporta indudables beneficios a la sociedad, ya que con la generalización del pago de los impuestos se consigue reducir la carga fiscal que debe soportar cada ciudadano” - . Son argumentos que, al fin y a la postre, encuentran amparo en la propia idea de “reparto de la carga tributaria”.

Pero es evidente que, en el orden tributario, no existe un volumen teórico de recaudación y una regla general de *obligatoriedad* que afecte a *todos* los ciudadanos, sino que el conjunto de potenciales obligaciones tributarias responden a concretas y singulares decisiones del legislador, vinculadas a hechos, actos o negocios de los particulares. Y aunque la función del principio de capacidad económica sea la de “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre” – sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º -, ningún acto o negocio es *por naturaleza*, generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo. Aunque parezca una obviedad recordarlo, en el Derecho Tributario, el número de obligaciones tributarias depende del número de hechos imposables que se realicen.

Por tanto, la legitimación para perseguir el fraude no justifica un poder en manos de la Administración para intentar realizar la potencialidad recaudatoria del sistema incluso en aquellos casos en que el contribuyente no haya realizado el hecho imponible, que es lo único que legitima el nacimiento de la obligación tributaria y el surgimiento del derecho de crédito de la Administración. Las obligaciones tributarias son las que son y los ingresos derivados de ellas son también los que son, y dependerán del volumen de actividad eco-

nómica de los particulares, expresado en la realización de los distintos hechos impositivos tipificados en las leyes.

Y ello es importante, con relación a la segunda cuestión que la AEDAF quiere destacar y que hemos apuntado; la conveniencia de que el Anteproyecto de Ley distinga el fraude entendido como evasión y elusión fiscal de la lícita economía de opción y del legítimo derecho de los contribuyentes a ahorrar impuestos dentro de los límites de la ley.

La posibilidad que tiene el contribuyente de acudir a la planificación fiscal, esto es, de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas parece una obviedad. Pero es una obviedad que se debe recordar. Con carácter general, la “planificación fiscal” se identifica con sus consecuencias; “búsqueda de ventajas fiscales” o “ahorro fiscal”, dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas. Es este el sentido que se le da en la legislación y en la doctrina de nuestro entrono. En nuestro ordenamiento jurídico la planificación fiscal lícita tiene apoyo, en última instancia, en los artículos 10 y 38 de la Constitución que garantizarían la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario. Lo que vendría a significar que los ciudadanos que se mueven en un mercado libre deciden si realizan o no un determinado hecho imponible. Y que, al amparo de la libertad de contratación, es perfectamente posible adoptar una u otra forma negocial, sin que deba ser óbice la presencia de un ánimo de ahorro fiscal.

Valga como muestra que el TS ha calificado como economía de opción, en su sentencia de 30 de marzo de 1999, la libertad que tienen los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, resultando indiferente que con ello obtengan una ventaja fiscal por el hecho de que la Ley de Haciendas Locales declare exentas en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de bienes gananciales. También reconoce el derecho a acudir a economías de opción la AN, en su sentencia de 3 de octubre de 1997, donde se habla de “legitimidad constitucional de la economía de opción”.

La planificación fiscal consistirá en el plano de lo jurídico, la mayoría de las veces, en la evitación de un hecho imponible, para realizar otro o para no realizar ninguno. Si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria sin que nadie, en el conjunto de la colectividad, deba responder por ello. Como dijo en su día el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT, “ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro ni le manda realizar un hecho imponible determinado”. Por eso, cuando el TC acuña su frase “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”, se refiere, precisamente, a que no se pague cuando se deba pagar, esto es, cuando se incumpla la obligación tributaria, pero no puede referirse a los casos en que a través de algún modo de elusión se evita el nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, la máxima de que el fraude se debe perseguir porque lo que unos no paguen tendrán que pagarlo los demás debe matizarse en el sentido de que la misma sólo es válida en aquellas cir-

cunstancias en las que lo no pagado no se ha satisfecho existiendo obligación objetiva de hacerlo. No es fraude la unilateral caracterización por la Administración Tributaria de un comportamiento de planificación fiscal como un acto de elusión. No es fraude lo que la Hacienda Pública dice que es fraude, antes de que se pronuncien los Tribunales. Y el fraude no puede tratarse desconociendo el derecho a la planificación fiscal.

En este defecto incurría el Plan de Prevención y el mismo se deja sentir ahora en el Anteproyecto.

2. Disposiciones relativas a paraísos fiscales y Áreas de Nula Tributación.

La inclusión en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude de un apartado referido a la lucha contra el fraude a través de paraísos fiscales y de Estados de Baja Tributación destaca, la importancia que se da en la actuación contra la elusión a los aspectos internacionales. Si el Anteproyecto está resaltando la importancia de los aspectos internacionales la previsión de afrontar el problema de la utilización de paraísos fiscales tiene, como otras muchas medidas, su antecedente inmediato en el Plan de Prevención del Fraude. Pero, como ya manifestó AEDAF con relación a estas previsiones, la problemática de los paraísos fiscales adquiere unas dimensiones que la hacen impropia para ser tratada en un Plan de Prevención del Fraude. Casi podríamos decir que difícilmente se puede reprochar a los contribuyentes el recurso a estos paraísos cuando su existencia sigue siendo tolerada a nivel internacional. Tal es la indefinición en torno a este tema que el Plan de Prevención “rizaba el rizo” al decir que a través de estos paraísos se lleva a cabo la “planificación fiscal abusiva internacional más sofisticada”, como si se pudiera hablar de planificación fiscal abusiva, ya que si es abusiva ya no es planificación fiscal sino elusión.

Respecto al hecho de que el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude contenga disposiciones orientadas a impedir el uso abusivo de paraísos fiscales, cabe afirmar que la política antiparaíso es difícilmente abordable al margen de las disposiciones de la OCDE y que la OCDE viene enfrentándose a la realidad de los paraísos fiscales. Así su documento *Harmful Tax Competition*, 1998 calificaba como paraísos a ciertos Estados de fiscalidad reducida. Y a partir del Informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001, se define una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”.

En este marco un Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude poco puede aportar y poco aporta, salvo alguna sugerencia sobre nuevas medidas internas anti-fraude; “estudiar la posibilidad de establecer presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos dominantes en nuestro país” o “analizar la posibilidad de establecer tipos impositivos agravados para las rentas obtenidas en paraísos fiscales”. Medidas que, en cualquier caso, deben tener cuidado de no incurrir en supuestos de discriminación que han sido puestos de manifiesto recientemente por la jurisprudencia del TJCE, y que afectan al gravamen “desproporcionado” del no residente cuando resida en otro Estado de la Unión

Europea; basta recordar lo señalado por la sentencia *Gerritse* del TJCE de 12 de junio de 2003 (As. C-234/01) o la más reciente *Hughes de Lasteyrie du Saillant* de 11 de marzo de 2004 (As. C-9/02) en relación con los *exit-tax*. En concreto, de esta última resolución se desprende que las presunciones automáticas de evasión producen efectos que van mucho más allá de lo necesario para luchar contra el fraude o la evasión fiscal. Una política anti-fraude para afrontar esta cuestión pasa por definir acuerdos internacionales, recurriendo al modelo de la OCDE *Agreement on exchange of information Tax Matters* de 18 de abril de 2002 y en Europa por explotar las posibilidades de la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, teniendo en cuenta la interpretación amplia de estas potencialidades según la sentencia *Halliburton Services* de 1994.

Por mucho que los Estados se empeñen en su legislación interna, son las grandes organizaciones internacionales las responsables de la lucha contra los paraísos fiscales en la línea de los acuerdos que la Unión Europea está suscribiendo como paso previo a la plena aplicación de la Directiva 2003/48/CEE. Los Estados, en virtud de la definición de paraíso y Área de Baja Tributación formulada en el plano internacional y supranacional, podrán adoptar medidas internas antiparaíso, que, de hecho, ya existen en nuestra legislación interna. Así, medidas como el mantenimiento de la residencia de personas físicas (art. 9, 3 de la Ley del TRLIRPF), la valoración especial de las operaciones (art. 17, 2 TRLIS), la no aplicación de la exención en las relaciones matriz-filial, no deducibilidad de gastos, transparencia fiscal internacional etc. En esta línea, el Anteproyecto parece querer ampliar estas medidas al incluir una serie de disposiciones relativas a paraísos fiscales o *tax haven*, conocidos en el argot de la OCDE como Áreas de Baja Tributación, así como a lo relativo a intercambio de información, para lo cual hay que tener en cuenta que la normativa interna que posibilita el intercambio de información sólo debe empelarse, allí donde los convenios de doble imposición o la normativa comunitaria no permitan o contemplen la transmisión de datos de que se trate.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude efectúa, en principio, referencias a los *territorios de baja o nula tributación* y a paraísos fiscales, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera. Con lo cual, la ley, aunque sea a través de una Disposición Adicional, lleva a cabo una definición propia, tanto de paraísos fiscales como, de lo que llama, *territorio de nula tributación*.

En cuanto a los paraísos fiscales, la Disposición Adicional Primera dispone que serán paraísos los Estados que se determinen reglamentariamente, manteniendo el sistema de *lista negra* del RD 1080/1991, modificada por el RD 116/2003, de 31 de enero. Pero, en la línea de lo que dispone la OCDE, el Anteproyecto se refiere a que dejarán de ser paraísos los países o territorios que se comprometan al intercambio de información. Recordemos que la OCDE viene identificando *paraíso fiscal* con *jurisdicción no cooperante* (*uncooperative tax havens*) instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información. Por ello la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall. La Disposición Adicional Primera

identifica *paraíso fiscal* con aquellos países o territorios que no tengan con España un Convenio para evitar la Doble Imposición internacional con cláusula de intercambio de información o “un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejen de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”.

Parece acertado hacer depender el concepto de paraíso de la ausencia de intercambio de información, que es el principal parámetro que utiliza la OCDE desde su informe de 1998, y por tanto, condicionar el carácter de paraíso a un requisito sustantivo, y no limitarse a un sistema cerrado de *lista negra*. Sin embargo, cuando, de acuerdo con los postulados de la OCDE, se adopta un criterio sustantivo como es la existencia de un efectivo intercambio de información, lo determinante va a ser saber qué se entiende por tal intercambio de información y cuál es el nivel mínimo necesario para entender que la información que se intercambia es suficiente.

Acertadamente, el Anteproyecto de Ley asume que ese nivel mínimo se ve satisfecho con la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información. Se formula la salvedad de que el Convenio (y ello será importante en los que España negocie a partir de este momento) pueda disponer expresamente que el nivel de intercambio de información es insuficiente a estos efectos. Se trata de un inciso que no es acertado. Es cierto que la cláusula de intercambio aquí prevista responderá a la redacción del art. 26 del Modelo OCDE, basado en el principio de asistencia técnica, y que en muchos convenios de doble imposición firmados por España no incluyen referencia al recurso a la misma con la finalidad de lucha contra el fraude (Convenio España-Argentina de 21 de julio de 1992). El art. 26 del Modelo OCDE, que se reproduce en la mayoría de los Convenios suscritos por España, sólo permite el intercambio previo requerimiento, no el intercambio automático, y además constriñe a utilizar la información sólo para la finalidad previamente establecida. Pero también creemos que, dado que la cláusula de intercambio forma parte del Modelo de Convenio más utilizado en el ámbito internacional, debe entenderse que cumple con el estándar mínimo de intercambio de información, sin necesidad de cláusulas adicionales incluidas en el concreto Convenio.

Además, la Disposición Adicional Primera hace referencia a que se excluirá la condición de paraíso fiscal cuando entre España y el Estado en cuestión exista un “acuerdo de intercambio de información”, y ello siempre que dicho acuerdo establezca que el nivel de intercambio es suficiente a efectos de esta disposición. Parece razonable que el Anteproyecto de Ley opte por fijar un “estándar mínimo de información”, pero también podría hacer referencia a que dicho estándar lo cumple, para los países miembros de la Unión Europea, la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, reformada por la Directiva 2003/93/CE, que obliga a todos los Estados de la Unión Europea. Esta Directiva ha sido interpretada en términos amplios por la sentencia del TJCE, *Halliburton Services* de 1994: según la cual esta Directiva “...permite a los Estados obtener cuantas informaciones precisen para que éstos puedan realizar una correcta liquidación de los impuestos a los que se refiere la norma comunitaria”. Por tanto, los Estados miembros de

la Unión Europea deberían quedar excluidos de la condición de paraísos, en la medida en que les afecte la aplicación de esta Directiva. Se propone por tanto, que se haga especial referencia a que la Directiva cumple el estándar mínimo de información. Especialmente importante es esta cuestión respecto a Estados tradicionalmente catalogados como paraísos, como Malta y Chipre. Llama la atención, por otro lado, la ausencia de referencias también al Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988.

Además, el Anteproyecto define las que llama “áreas de nula de tributación”. En el marco de la OCDE, con el Informe de 1998, y el Informe *Towards Global Tax Cooperation* de 2000 y el Informe de Progreso 2001, se habla de áreas de baja tributación, equivalente a lo que entendemos por paraísos fiscales y de *regímenes preferenciales*, no siendo relevante para estas últimas la ausencia de información. El Anteproyecto define el concepto de “área de nula tributación”, sin cobertura en los informes de la OCDE, sobre *Harmful Tax Competition*. En concreto, el Anteproyecto define estas “áreas de nula tributación” como aquellas en las que existe nula tributación, y esta nula tributación, a su vez, equivale a la ausencia, en el país o territorio de que se trate, de “un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades, o al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”.

Lo más provechoso de este precepto es que hace referencia al polémico término de *impuesto extranjero idéntico o análogo*, o de *naturaleza idéntica o análoga*. Se trata de un concepto que se emplea en el artículo 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual regula el régimen de exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones de entidades no residentes. La aplicación de esta exención está condicionada a que la entidad participada no resida en un paraíso fiscal, ligándose a esa exigencia que dicha entidad participada haya sido gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. De manera que, la existencia de ese impuesto análogo conjura la calificación como paraíso fiscal. Y a partir de la entrada en vigor de la Ley 62/2003, para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2004 se considera cumplido el requisito del gravamen en el extranjero sin que quepa prueba en contrario, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga un convenio de Doble Imposición que contenga cláusula de intercambio de información. De manera que se vincula la existencia de un impuesto “de naturaleza idéntica o análoga” a la ausencia de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información; la existencia de este medio de intercambio de información obliga a la Administración, en caso de discrepancia con la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, a probar que el impuesto a que está sujeta la filial en el extranjero no tiene naturaleza idéntica o análoga. Si la existencia de mecanismos de información presupone la existencia de impuesto análogo porque disipa la duda acerca de la existencia de un paraíso o de un área de baja tributación, no tiene sentido introducir el concepto de “área de nula tributación”, para, a continuación, vincularlo a la existencia de un impuesto análogo.

En cualquier caso, sí resulta aprovechable la referencia al *impuesto análogo*, aunque la misma debería hacerse en sede del art. 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude viene a resolver algunas dudas que planteaba el concepto de “impuesto análogo” con relación, por ejemplo, a la exención internacional en la imposición de dividendos. Así, por ejemplo, en lo relativo a si resulta imprescindible para que el impuesto se catalogue como “de naturaleza idéntica o análoga” que se utilice la renta como base de aplicación del gravamen, la DGT en respuesta a Consulta de 24 de junio de 2002, ya había defendido que se considera “impuesto análogo” el que tenga por finalidad gravar la renta obtenida por la entidad participada, aun cuando la medición de esa renta sea a través de métodos indiciarios, “sin necesidad de que sea necesario una equiparación, en términos de tributación efectiva, con la que hubiere soportado en España”. El Anteproyecto de Prevención del Fraude emplea el criterio finalista, que ya estaba presente en el art. 21 del TR de la LIS; no es exclusivamente un impuesto análogo aquel que se configura como de carácter personal sobre la totalidad de la renta percibida por el sujeto, sino también un impuesto indiciario alejado de la naturaleza personal del Impuesto sobre Sociedades, lo que parece acertado.

2.1. Referencia a la “fase estatal” del procedimiento amistoso del art. 25 del MOCDE.

El Anteproyecto se incorpora una Disposición Adicional Única al Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que hace referencia a la aplicación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios de doble imposición, especialmente el art. 25 del Modelo OCDE, para resolver los conflictos de interpretación.

El procedimiento amistoso es una vía extremadamente útil para resolver cuestiones controvertidas relativas a la aplicación de los Convenios. La regulación que efectúa el art. 25 del Modelo OCDE prevé lo que podríamos llamar una “fase nacional” en el desarrollo del procedimiento amistoso, en la cual la iniciativa la tendrá el contribuyente que considera que se está produciendo una aplicación de la normativa interna contraria al Convenio. Dicha iniciativa, según los Comentarios al Modelo OCDE, no depende de que exista un acto administrativo notificado legalmente, sino que basta la probabilidad que los actos de un Estado den lugar a una aplicación contraria al Convenio. En contra del criterio de la AN de sentencia de 14 de junio de 1999, el TS en sentencia de 15 de abril de 2003, admite que una carta de la AEAT informando de la tributación de plusvalías es suficiente para que se pueda instar la fase nacional del procedimiento amistoso. Con relación a esta cuestión, se vienen planteando problemas que la Disposición Adicional no resuelve adecuadamente: si existe un derecho a la iniciación del contribuyente y si la denegación de la iniciación puede ser controlada judicialmente, como parece dar a entender la AN en sentencia de 14 de junio de 1999 y el TS en sentencia de 15 de abril de 2003.

Por el contrario, la Disposición Adicional Única, con una generosa remisión reglamentaria, se hace referencia a estos acuerdos, excluyendo su impugnación, lo cual no merece una valoración positiva, en tanto el art. 25, I del Modelo OCDE, seguido por la inmensa mayoría de los Convenios suscritos por España, atribuye al particular iniciativa para llegar a la

adopción del acuerdo, permitiéndole someter “su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residentes o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional”, para que la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, haga lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso. Esta exclusión radical de la impugnación es, si cabe, más criticable, en tanto la solicitud del contribuyente de que se activen los procedimientos amistosos puede simultanearse con las vías internas de impugnación.

Por otro lado, la Disposición Adicional Única determina la limitación de la aplicación del acuerdo al período en que el mismo adquiera firmeza, pero no resuelve una cuestión fundamental de acuerdo con el contenido del art. 25,2 *in fine* del Modelo OCDE, según el cual “el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes”. Como es sabido, este inciso tiene como finalidad permitir que los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, que el acuerdo pueda tener efecto a pesar de dichos plazos. Esto es; que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso. El Anteproyecto podría haber resuelto esta cuestión, porque en la actualidad existen Convenios firmados por España en los que no se incluye esta frase del artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, y donde España sencillamente reconoce que no aplicará el procedimiento a actos firmes. El Anteproyecto debería disponer que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, cuando la aplicación del procedimiento se encuentre ante un acto firme, procederá la vía de la revocación del art. 219 de la Ley General Tributaria.

3. Criterios de residencia.

Entre las medidas orientadas a hacer frente al fenómeno de los paraísos fiscales y a la categoría de territorios de nula tributación que acuña el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, se implementa un nuevo criterio de determinación de la residencia en España, orientado principalmente a sujetar a las entidades *radicadas* (sic) en estos territorios al criterio de renta mundial, y consiguientemente, a la aplicación de todos los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, puesto que la sujeción a renta mundial determina la residencia y la consiguiente aplicación de los Convenios, a la luz del art. 4 del Modelo OCDE. También, según este artículo, la “sede de la dirección” es un criterio para determinar la residencia de las personas jurídicas y la cuestión es cómo se define este concepto. En efecto, los Estados pueden definir la *sede de la dirección efectiva* atendiendo a diversos criterios. Así, por ejemplo, la configuración de la sede de la dirección efectiva no puede ser ajena a los nuevos puntos de conexión a partir de la globalización(revisión MODELO OCDE 2000), siendo relevantes, por ejemplo, los cambios frecuentes de lugar de localización llevan a adoptar nuevas formas de determinación de la dirección efectiva, como el *day by day management* o el criterio de la “dirección estratégica” - *key management*-. La sede de la dirección efectiva, a partir de los *tie breaker rules* del art. 4,2 del Modelo OCDE,

es la **dirección real de la sociedad, a través de su gestión y administración o del poder de decisión**. No se limita a la *gestión ejecutiva* ni viene ligada a la residencia de los gestores. De esta manera, la sede de la dirección efectiva puede definirse como el lugar donde se adoptan acuerdos de decisión o el lugar del domicilio de la principal explotación y hacer esta definición en clave de medida antiparaíso, con la finalidad de atraer a la jurisdicción española a las sociedades constituidas en los mismos.

Sin embargo, la disposición contenida en el artículo primero del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude adolece de un defecto de construcción jurídica. En efecto, se utiliza la técnica de la presunción que consiste en crear una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos. Dos son, por tanto, los rasgos característicos de las presunciones legales en materia tributaria; las mismas consisten en la fijación de una verdad formal, a partir de un hecho conocido, y, esa fijación se orienta a relevar de la prueba a la Administración tributaria. La presunción prevista en el Anteproyecto hace referencia a un concepto jurídico como es la residencia, y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son objeto de prueba. No se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. Decir que se utiliza una presunción legal de la residencia no es más que una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de “residencia efectiva”, basada aquí en que “los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se ejercite en el mismo”. El recurso al mecanismo de la presunción, permite hacer referencia a la posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente. Se podrá acreditar “que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas de la simple gestión de valores u otros activos”.

Tampoco la redacción es satisfactoria. Se recupera la referencia a “motivos económicos válidos”, con toda la carga de problemática que viene suscitando este término con relación a su aplicación en el art. 96,2 del TR de la Ley del IS. Si nos basamos en la archiconocida referencia efectuada por la sentencia *Leur-Bloem* de 17 de julio de 1997 (As. C-28/95), al concepto de “motivo económico”, queda claro que el concepto de “motivos económicos válidos” es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja fiscal. Pero eso no significa que la mera presencia en un territorio de “nula tributación” (concepto cuya introducción hemos criticado) de la actividad sirva para excluir la idea de que existe un motivo económico válido. Supuestos como el planteado por el Anteproyecto de Prevención del Fraude tributario son una buena ocasión para interpretar el concepto de “motivo económico válido” como debe interpretarse: la búsqueda de una ventaja fiscal a través de la implantación en un Estado de baja tributación no es motivo válido, pero sí se admite la prueba de que, a pesar del aprovechamiento de la ventaja comparativa del Estado de referencia, se está realizando una verdadera actividad empresarial y no una gestión de valores o activos.

Convendría que la ley aclarase, sin embargo, cuándo se entiende que se desarrolla una actividad empresarial y qué se entiende por gestión de valores o activos. Que se aclarase,

especialmente, cuándo se trata de activos inmobiliarios pues no siempre está claro lo que es gestionar un inmueble y lo que es explotarlo económicamente. No parece imaginable que se vayan a aplicar aquí los mismos criterios previstos en el art. 25,2 del TR de la Ley del IRPF. Convendría una mayor precisión al respecto.

Por otro lado, y respecto a los paraísos fiscales, en primer lugar, se refuerzan las medidas para el nombramiento de representante, pues se modifica el art. 10 del TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes para entender que si los residentes en estas jurisdicciones incumplen su obligación de nombramiento de representante, se considerará como tal “al depositario o gestor de los bienes y derechos de los contribuyentes”. Este sujeto puede no tener ninguna relación con un residente en un paraíso fiscal o con una sociedad base localizada en el mismo, y puede ni siquiera conocer la condición de residente en una jurisdicción favorable. Pero además se suprime, lo cual resulta reprochable, la necesidad existente hasta ahora de acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, con la excusa de la dificultad para notificar previamente al residente en el paraíso fiscal. Además, se incrementa la sanción si el que incumple la obligación de nombrar representante cuando el incumplidor resida en un territorio situado en una jurisdicción favorable, lo que es difícilmente justificable en la medida en que implanta una especie de *derecho sancionador* de autor.

4. Tratamiento de las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Referencia a las sociedades de profesionales.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude aborda también una modificación importante de las “operaciones vinculadas”. Se trata de una regulación que introduce muchos aspectos procedentes de las reglas internacionales en materia de precios de transferencia y, en especial, de la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995. Según este criterio, operaciones vinculadas son aquellas que generan precios de transferencia, que son las remuneraciones por bienes y servicios fijadas en transacciones entre empresas vinculadas. La finalidad de los precios de transferencia es hacer frente a la erosión de bases impositivas que en principio deberían atribuirse a una determinada jurisdicción, mediante el traslado de rentas hacia territorios donde la carga tributaria resulta ser más atractiva. Por lo tanto, las operaciones vinculadas tienen una relación directa con los precios de transferencia, pero su único ámbito no es el principio *arm's length*, fijado en el art. 9 del Modelo de Convenio OCDE y los fenómenos de erosión de bases o *fiscal degradation*. El concepto de operaciones vinculadas abarca infinidad de problemas puramente domésticos; si bien es cierto que, incluso en el ámbito exclusivamente interno, a través de las operaciones vinculadas se afronta el traslado de pérdidas a otras sociedades, no lo es, como dijimos, que las operaciones vinculadas tengan una dimensión exclusivamente internacional y que sólo se puedan explicar a partir de la mismas. Las operaciones vinculadas resuelven cuestiones como la valoración de los servicios prestados por los socios a las sociedades, especialmente importante con relación a las sociedades de profesionales.

Respecto a éstas, la AEDAF se pronunció también en su momento en contra de la pretendida aprobación de la enmienda 253 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al entonces artículo 42,2 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre. Este artículo corresponde al art. 45,2 del actual TR de la Ley del IRPF. Tal enmienda pretendía introducir un segundo párrafo en el artículo 42 de la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, según el cual “en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del TR de la LIS cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades”. El párrafo que se quería introducir decía “las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales se entenderán realizadas, en todo caso, por su valor normal de mercado, cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25 por 100 de la contraprestación acordada con la persona física”.

Se trataba, como expusimos, de un *enjuage* propiciado por los miedos de la Administración ante la supresión de la transparencia fiscal de profesionales. Pero como dijimos en su momento, era una enmienda que carecía de sentido. El presupuesto para aplicar esta valoración a precios de mercado era confuso y podía llevar a resultados ilógicos: “cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25 % de la contraprestación acordada con la persona física”. Se hacía también referencia a contraprestaciones “económicas”, abonadas por terceros y sólo por actividades profesionales, sin puntualizar si se debía incluir el importe de lo satisfecho al personal no profesional que realizase su actividad en la sociedad, por ejemplo, secretarías o personal de limpieza y sin especificar si entre esas actividades profesionales se computaban sólo las relacionadas con el objeto de la sociedad o cualquiera que se realice por profesionales vinculados a la sociedad. Y concluíamos “la mayor crítica que merece la enmienda es que reintroduce una medida antielusoria - bajo el formato de una “cláusula especial”- estableciendo unas consecuencias que hubiesen tenido sentido como matización del contenido del régimen de la transparencia fiscal de profesionales cuando éste estaba vigente, pero que no lo tiene en absoluto suprimida la transparencia fiscal”.

Finalmente, esta enmienda no prosperó, y, en su lugar, el artículo 45,2 del vigente TR de la Ley del IRPF dice “en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”. Esta misma redacción se adoptó por

parte del art. 16,7 del TR de la Ley del IS. De esta manera, se introducía una regla general de determinación del valor de mercado que venía a otorgar cierta seguridad a las sociedades de profesionales, tras la supresión del régimen de transparencia fiscal.

Pues bien; la gran novedad del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude respecto a las sociedades de profesionales es la supresión de dicho apartado 7 del artículo 16, a lo que se une la correlativa desaparición del art. 45. 2 del TR de la Ley del IRPF, en el Anteproyecto de reforma de la misma. Ello supone, lisa y llanamente, la supresión de una regla razonable que permitía eximir de discusiones complejas sobre el verdadero valor de mercado de los servicios prestados por personas físicas a las sociedades de profesionales. Y puede significar un camino abierto hacia la arbitrariedad en la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas. Incluso puede conllevar el *herir de muerte* a las sociedades de profesionales si la Administración llegase a entender que dicho valor va a ser siempre equivalente al que la sociedad presta a sus clientes por sus servicios. Se obstaculizaría la viabilidad fiscal de este tipo de sociedades, precisamente cuando más se habla de regular legalmente el régimen de sociedades de profesionales. Se dificultaría el reparto de beneficios a los socios profesionales, ya que la supresión de la deducción por doble imposición en el Anteproyecto de Reforma del IRPF lo haría demasiado gravoso y, por otro lado, también se dificultaría la transferencia de fondos de la sociedad al socio profesional a través de retribuciones laborales o de actividades económicas. Debemos manifestarnos, pues, en contra de la supresión del apartado 7 del art. 16 del vigente TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

5. Principales novedades relativas a las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

Antes de entrar en las novedades introducidas por el Anteproyecto de Ley, conviene recordar que la AEDAF ya se pronunció sobre operaciones vinculadas, en un informe de marzo de 2002, donde criticábamos aspectos de la normativa entonces vigente como la insuficiencia legal de medios de valoración o cuestiones relacionadas con el procedimiento, como la necesidad de revisar la operación vinculada cuando la deuda tributaria del otro “participante” en la misma se encontrase prescrita o las cuestiones de competencia a la hora de proceder a realizar el ajuste bilateral.

Pues bien, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude introduce algunas novedades muy importantes respecto al régimen de las operaciones vinculadas. Podemos decir que la regla general que inspira esta regulación es la de considerar, que las operaciones vinculadas se encuentran condicionadas por el régimen del art. 9 del Modelo OCDE, en la medida en que se apliquen respecto a sujetos de Estados con los que exista Convenio. Que este artículo resultaría aplicable exclusivamente a “empresas” de alguno de los Estados contratantes, y que se trata de una norma de habilitación, por lo que no puede entenderse que la normativa interna no se ve limitada por exigencia alguna derivada del Convenio, al menos en las rentas empresariales. Y es una norma de habilitación que, a diferencia de

la mayoría de las que se contienen en un Convenio de Doble Imposición, no incluye disposiciones de distribución o delimitación de la competencia tributaria sino a una habilitación a los Estados miembros para modificar el resultado contable de las empresas. Es una norma de asignación y reconocimiento de determinadas facultades, que permite, con las limitaciones que en él aparecen, a las autoridades de los Estados contratantes, realizar los preceptivos ajustes. En suma; existente un Convenio de Doble Imposición, éste reconoce o habilita para la práctica de ajustes en la medida en que en la legislación interna del Estado contratante se encuentre la base legal o normativa para la realización de dicho ajuste. El reconocimiento de dichas facultades debe encontrarse en la normativa interna y por eso la normativa interna debe adecuarse a las mismas, aunque los Estados pueden utilizar cualquier mecanismo legal o procedimental para efectuar el ajuste. No obstante, es necesario un punto de adecuado equilibrio. Las disposiciones de la OCDE son normas habilitadoras en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas cuando nos encontremos ante operaciones con no residentes. Pero no cabe olvidar que el fenómeno de operaciones vinculadas se aplica en circunstancias puramente internas que no pueden ser tratadas exclusivamente desde la perspectiva del Derecho Internacional Tributario. Y en la regulación que introduce el Anteproyecto se percibe un sesgo exclusivamente internacionalista, que a veces provoca efectos distorsionados.

Las novedades relativas a operaciones vinculadas nos merecen la siguiente valoración.

5.1. Configuración como una norma de valoración

En primer lugar, las operaciones vinculadas, hasta ahora, daban lugar a una potestad asignada por la ley a la Administración, permitiendo a ésta sustituir el valor contable de la operación por su valor normal de mercado, siempre que la operación, en su conjunto, supusiera una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de ese valor de mercado. Es decir, se asignaba a la Administración la posibilidad de sustituir el valor contable de la operación por su valor normal de mercado.

Sin embargo, la nueva redacción de las disposiciones pasa a configurar lo concerniente a operaciones vinculadas como una verdadera norma de valoración, de aplicación obligatoria. Así, la nueva redacción dice "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado". Eso significa que los particulares deberán valorar a precios de mercado, lo que supone que este artículo 16 del TR de la Ley del IS se configura de manera semejante al art. 15 del mismo texto legal, que establece la valoración para las sociedades, normalmente a precios de mercado, de ciertos bienes y servicios. Según lo que dispone el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, la Administración corregirá las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. Debería aclararse, sin embargo, que ello no va a determinar nunca la imposición de sanciones, posibilidad que quedaría abierta con la redacción actual. De manera semejante, se prevé la condición de norma de valoración obligatoria a la valoración de operaciones efectuadas con

personas o entidades, vinculadas o no vinculadas, residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, aunque en este caso se mantiene la exigencia de que la Administración acredite que la práctica de esta valoración “no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación”.

5.2. ¿Hacia la eliminación del ajuste bilateral?

Lo más grave, del nuevo régimen de operaciones vinculadas a juicio de la AEDAF, es que se plantea además una posibilidad de que en el futuro pueda cuestionarse el ajuste bilateral, actualmente reconocido. Hay que recordar que el mayor embate contra el ajuste bilateral se viene formulando en los supuestos de relación socio-sociedad, pero en estos casos, el mayor gravamen del socio preceptor que tenga una participación de, al menos un cinco por ciento, se conjuga con la posibilidad de aplicar, de acuerdo con el art. 30, 2 del TR del IS, de la deducción del 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. Pero en los demás casos, el no practicar el ajuste bilateral, y, más en concreto, la no deducibilidad del mayor gasto en la entidad pagadora del ingreso cuyo valor se incrementa por la Administración, supone un frontal atentado al principio de capacidad contributiva (art. 31, 1 de la constitución). Y ello, porque se estaría gravando una renta ficticia y la capacidad económica objeto de gravamen ha de ser real (sentencia 37/1987, de 26 de marzo).

A AEDAF le surgen dudas sobre un posible intento de eliminar el ajuste bilateral, a partir de la supresión de la referencia actualmente contenida en el art. 16, 1 *in fine* del TR de la Ley del IS, según la cual “la valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado”. A lo que hay que unir la necesidad de poner estas reglas en relación con lo dispuesto en el apartado 8 del nuevo art. 16 del TR de la Ley del IS, según el cual “en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia”. Es verdad que este precepto no excluye expresamente la obligación de la Administración de practicar ajustes bilaterales pero esta disposición, junto con la exclusión de una prohibición expresa de que la valoración administrativa no determine la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, conduce a entender que se está pretendiendo que no se apliquen necesariamente criterios de “suma cero” que obliguen, siempre y en todo caso, a la práctica del “doble ajuste”. Y el no prever esto puede suponer abrir la espita a ajustes sistemáticos “en un solo lado” de la operación.

Y no queda conjurado este peligro por la referencia que confirma que la nueva regulación de las operaciones vinculadas se define como una verdadera norma de valoración; así se dice que “la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas”. Se trata de un precepto que no añade mucho, puesto que, por un lado su contenido se desprende de la Ley General Tributaria de 2003, que en su artículo 134,3 señala expresamente que el valor comprobado debe surtir efecto frente a otros obligados tributarios. Por otro, porque es una consecuencia de las reglas contempladas en el artículo 18 del TR de la Ley del IS relativas a los efectos de sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.

5.3 Los nuevos criterios de valoración.

La segunda novedad, en el régimen de los precios de transferencia, se refiere a los criterios de valoración de las operaciones vinculadas. La doctrina venía denunciando como insuficientes los métodos de valoración recogidos en el art. 16 del TR de la LIS, basados fundamentalmente en el “precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares” y recogidos en una lista cerrada. El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude viene a recoger los métodos de valoración propuestos por la OCDE, en su Informe de julio de 1995, que actualiza la Guía sobre Precios de Transferencia. Las directrices de la OCDE reconocen como ajustados al principio de independencia *at arm's length* los métodos denominados tradicionales, que determinan el importe del precio de transferencia basándose únicamente en la transacción (*transactional methods*) y los métodos alternativos de último recurso, aplicables cuando no resulte posible la aplicación de los métodos anteriores, basados en la determinación del *beneficio de la transacción* (*transactional profit methods*).

Estos métodos son recogidos por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, que hace referencia a los que se basan en la transacción: el método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (*comparable uncontrolled price method*), el método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. Y el método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes consideran necesarias para obtener la equivalencia y teniendo en cuenta las particularidades de la operación.

Además se recogen también los métodos basados en la determinación del beneficio, aplicables cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores. El método de distribución del resultado de la operación y, expresamente, el método del margen neto de la operación, que con anterioridad sólo podía aplicarse vía acuerdos previos, paliando así en parte la

crónica “insuficiencia legal de métodos”. La reforma puede catalogarse como positiva en este punto, aunque una vez más se afronta el tratamiento de las operaciones vinculadas exclusivamente desde el punto de vista de la OCDE, ignorando, como decimos, que el régimen de operaciones vinculadas afecta a situaciones que poco o nada tienen que ver con aquellas generadas en un contexto internacional.

5.4. Obligaciones de documentación

Otra de las novedades hace referencia a la introducción, respecto a las operaciones vinculadas, de las llamadas “obligaciones de documentación”. Y es que el vigente TR de la Ley del IS no establece con carácter general ninguna obligación específica de documentación o de suministro de información para los precios de transferencia internacionales aunque sí la establece en el caso concreto de que la empresa quiera solicitar un acuerdo previo sobre precios de transferencia (art. 19 RIS). Esta obligación de información se prevé en el Anteproyecto de Ley, sensible al dato de que las exigencias de documentación complementaria constituyen uno de los puntos clave para comprender el desarrollo de la normativa sobre precios de transferencia en cada país. Lo que se pretende es poner fin a una situación frecuentemente denunciada en la que no existe base probatoria para justificar el precio convenido entre las partes.

La obligación de documentación trae causa también en las experiencias de derecho comparado; se trata de una exigencia derivada de la Guía de Precios de Transferencia de 1995 y de Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea –*EU Joint Transfer Pricing Forum*–, cuya finalidad es una aplicación más uniforme de las reglas tributarias sobre precios de transferencia en el seno de la Unión Europea, y donde se ha discutido sobre la coordinación de la normativa reguladora de la documentación.

La intención del Anteproyecto es que, configurada la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas, ésta se excepciona cuando la sociedad “documente suficientemente el valor declarado”. Cuando haya *incumplimiento sustancial* de esta obligación, se faculta a la Administración a efectuar la valoración a precios normales de mercado, “de acuerdo con los datos de que disponga la Administración”.

Aunque no queda claro cuándo el incumplimiento es sustancial, parece que habrá que aplicar los criterios que tradicionalmente se vienen refiriendo a dicho incumplimiento como causa de aplicación del método de estimación indirecta a que se refiere el art. 53 de la LGT de 2003 (y ello porque en lo relativo a sanciones, la LGT habla de “llevanza incorrecta de libros y registros” a efectos de que una infracción no se califique como leve, según el artículo 191, 2, b)) habrá incumplimiento sustancial cuando no se lleve a cabo de modo absoluto la obligación de documentar la política de precios de transferencia, o cuando, aun llevándose la documentación, la misma sea tan defectuosa que no permita reconocer mínimamente la política de precios. O cuando la documentación no se ajuste a la realidad. La ley debería aclarar estas cuestiones.

5.5. Ampliación del concepto de servicios de apoyo a la gestión

Por su parte, el apartado 5 del artículo 16, en redacción dada por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, define con una extraordinaria amplitud del concepto de “servicio de apoyo a la gestión” a efectos de la deducibilidad de los pagos efectuados por este concepto. Sabido es que la categoría de servicios de apoyo a la gestión debe entenderse referida a pagos efectuados a favor de entidades vinculadas por servicios específicos de gestión, y que sólo cabrían la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas ante gastos específicos pactados entre ambas partes. Sin embargo, el apartado 5 de este artículo 16, redactado por el Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude, opera también una criticable modificación del concepto de servicios de apoyo a la gestión. Además de las referencias a la aplicación de criterios de reparto *racionales* para distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades o las reglas especiales, cuando se trate de servicios prestados conjuntamente cuando no sea posible su individualización, el Anteproyecto lleva a cabo una notable ampliación de su contenido, al decir que “la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, estará condicionada a que los servicios prestados **produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario**”.

Por tanto, corresponderá al sujeto que pretenda la deducción probar que se ha producido o que se puede producir, una ventaja o utilidad por el servicio recibido. El Anteproyecto perfila un concepto omnicomprendivo (y, por tanto, inaceptable) de *servicio de apoyo a la gestión*, fuera del cual apenas quedarán las entregas de bienes, que darán lugar siempre a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas y, todo lo más, las contraprestaciones por cesiones de uso. Por lo demás, **todo** será servicio de apoyo a la gestión y habrá que probar *la utilidad del servicio* que es igual a realidad del servicio. La disposición podría interpretarse en dos sentidos, y ambos, a nuestro juicio, absolutamente erróneos. O bien la filosofía que impregna este precepto es semejante a la del art. 14, 1, g) del TR de la Ley del IS, que prohíbe la deducción de gastos por operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, salvo que se pruebe la realidad de la operación. Esta semejanza en los regímenes es desafortunada, pues la *ratio* de ambos preceptos es distinta. No puede someterse a un tratamiento similar, en cuanto condiciones de deducibilidad, una operación realizada con un paraíso fiscal y una operación de apoyo a la gestión, que se realizará, normalmente, en un marco puramente interno. O bien, estamos, pura y simplemente, recuperando el concepto de “gasto necesario”, excluido por la Ley 43/1995, sin reimplantarlo expresamente.

Se añade, además, como novedad, el régimen de la deducibilidad de gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, también en la línea de las Guías de la OCDE. Aunque, en este caso, se trata de un supuesto en el que, como ha señalado la Comisión Europea en su Informe “La fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, (Documento de Trabajo de la Comisión, SEC 2001, 1681, de 23 de octubre de 2001, sería necesario un enfo-

que común de la Unión Europea en la aplicación de dichas guías, a la luz de las exigencias del mercado interior.

5.6. Modificación en el régimen de acuerdos previos de valoración

También se incluyen novedades respecto al régimen de los acuerdos previos de valoración: en algunos casos, éstas han de reputarse positivas. Así, la posibilidad de establecer acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones. En otros, no podemos mantener la misma opinión. Así, si bien la redacción actual del art. 16,6 del TR de la Ley del IS, dispone la duración de tres años para los acuerdos, la nueva redacción permite que el propio acuerdo disponga su duración, aunque fija un plazo máximo de cuatro años. Es cierto que la ampliación a cuatro años mejora las condiciones de seguridad jurídica del contribuyente, pero ello exigiría que tal duración fuese la regla y no admitiese excepciones. Nos tememos, por el contrario, que en la práctica, la mayoría de los acuerdos van a tener una vigencia inferior a los tres años. Si partimos de que los acuerdos responden a razones orientadas a reducir la incertidumbre, esta reducción en el plazo de su vigencia se orienta en contra de las exigencias de seguridad jurídica.

Y, por el contrario, el Anteproyecto mantiene la literalidad de la disposición que se refiere a las consecuencias del incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de resolver la solicitud del particular. Así, se conserva la referencia a que “las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución”. En tanto la solicitud debe ir acompañada de una propuesta, la consecuencia lógica, de acuerdo con el art. 43,2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, según el “los interesados podrán entender estimadas por silencio administrativo sus solicitudes en todos los casos, salvo que una norma con rango de Ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario”, sería el silencio positivo.

5.7. Posibilidad de acreditar una ratio de endeudamiento diferente

Por último, se modifica el art. 20 que contiene el régimen de la *subcapitalización*, para añadir un párrafo que dice “los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los términos del artículo 16.7 de esta ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado” y que “la propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas”. Se trata de llevar a la realidad de la norma española, una previsión ya contenida en el Informe de la OCDE de 1987 sobre *thin capitalization*, integrado en los comentarios, y que entendía que, si bien los Estados podrían disponer la práctica de ajustes para negar la deducibilidad de los intereses sin vulnerar el art. 9 del Modelo de Convenio, incluso tomando como presupuesto una *ratio* fija de endeudamiento – el coeficiente 3 en el caso del art. 20 del TR de la Ley del IS –, también se añadía que debería permitirse la prueba de una *ratio* diferente. Se trata de una previsión normativa largamente demandada y que debe ser saludada positivamente.

6. Medidas relativas a los establecimientos permanentes.

Respecto al régimen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, el Anteproyecto introduce también algunas novedades significativas.

En primer lugar, se suprime el actual párrafo 2 del art. 18 del TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se refería a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con otros establecimientos permanentes del contribuyente. La finalidad de este precepto, como es obvio, no era otra que evitar que mediante pactos sobre precios fuesen transferidos beneficios o rentas al exterior, sin el gravamen correspondiente en España. El precepto era, sin embargo, de aplicación limitada; sólo a operaciones que tengan origen y destino en el establecimiento permanente situado en España, y sólo, como había interpretado la DGT, en el “curso normal de las actividades” del establecimiento permanente, aunque la valoración a precios de mercado resultase entonces obligatoria. La nueva regulación determina la aplicación de este régimen de operaciones vinculadas (y, por tanto, la extensión de las exigencias de documentación introducidas en el propio Anteproyecto) a todos los supuestos de vinculación del no residente, que puede ser un establecimiento permanente o alguien que obtenga renta sin mediación del mismo. El régimen de operaciones vinculadas respecto a los no residentes no se va a aplicar exclusivamente a las operaciones del establecimiento permanente con su casa central sino a todos los supuestos en que exista vinculación, por ejemplo, relaciones entre un establecimiento permanente y una entidad vinculada o asociada de la empresa que posee el establecimiento permanente. Se trata de una previsión que resulta coherente y no debe merecer una valoración negativa.

No estamos de acuerdo, sin embargo, con la eliminación de la posibilidad de aplicar el artículo 91 de la Ley General Tributaria de 2003 a la determinación de los gastos de dirección y generales de administración deducibles. Este precepto establece la posibilidad de que los obligados tributarios soliciten a la Administración tributaria, “cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”, con la atribución de facultades comprobadoras a la Administración. Y aunque se trata de un precepto con ciertas indefiniciones en su contenido, es un adecuado instrumento de seguridad, por lo que, su supresión por mor del Anteproyecto para la determinación de los gastos de dirección y generales de administración no puede ser saludada positivamente.

Por otro lado, se modifica el art. 19,3, a) del T.R. de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Este precepto, de acuerdo con lo que se desprende de la sentencia del TJCE *Comisión/Francia* de 28 de enero de 1986 (As. 270/83), o la más reciente *Hughes de Lasteyrie du Saillant* de 11 de marzo de 2004 (As. C-9/02) en relación con los *exit-tax*, y con las exigencias de la libertad de establecimiento, excluía la aplicación del gravamen complementario sobre rentas obtenidas por establecimientos permanentes transferidos al extranjero a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos per-

manentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea. La reforma excluye, a su vez, de esta previsión, los Estados de la Unión Europea que sean país o territorio considerado paraíso fiscal. Creemos que el planteamiento es equivocado, puesto que, como apuntamos, si el paraíso fiscal se define, a partir de las directrices de la OCDE, como el Estado que no suministra información de acuerdos con unos “ estándares ” mínimos, creemos que esos “ estándares ” los cumple la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, interpretada generosamente por la sentencia *Halliburton Services* de 1994. Así, por ejemplo, no consideramos que a partir de esta modificación del artículo se pueda pretender aplicar el gravamen complementario a los rendimientos transferidos por un establecimiento permanente de una sociedad residente en Malta o Chipre. Creemos que la previsión de esta excepción a la inaplicación del *exit tax* no es afortunada.

Se incluye además una previsión relativa al artículo 13,1,i), 3º, que califica como renta obtenida en España las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Se trata de una regla tendente a atraer a la jurisdicción española las plusvalías generadas por la transmisión de participaciones de sociedades, normalmente *base companies* constituidas en Áreas de Baja Tributación y cuyo activo principal son inmuebles residentes en España. El Anteproyecto introduce dos reglas más respecto a esta situación, cuando la sociedad resida en un país o territorio con el que no exista un efectivo intercambio de información (basta, pues, a nuestro juicio, que exista Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información o que se trate de un Estado de la UE y resulte aplicable la Directiva 77/799/CEE). En primer lugar, una relativa a la valoración de las participaciones que estará en función del valor de mercado de los inmuebles. Se reproducirán aquí todos los problemas derivados de la aplicación del concepto, y, sobre todo, habrá que reconocer la aplicación de los medios de impugnación y de la tasación pericial contradictoria previstos en los artículos 134 y 135 de la Ley General Tributaria de 2003.

Si bien en este caso lo que hace la ley es habilitar una específica norma de valoración, más rechazable nos parece la segunda medida, consistente en establecer la afección de los inmuebles situados en territorio español al pago del impuesto, si la plusvalía procede de la transmisión de participaciones radicadas en países o Estados con los que no exista un efectivo intercambio de información. La afección de bienes es un privilegio especial, que se concreta en la posibilidad de una ejecución separada derivada de un derecho de afección del bien objeto de transmisión, normalmente respecto a tributos que gravan ese bien. El Anteproyecto de Ley viene a entender que lo que se grava realmente es la plusvalía generada por la transmisión del bien, en tanto la misma se cuantifica por su valor de mercado, y determina directamente la afección de los bienes al pago del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Y la afección de bienes, aunque su tratamiento en la nueva ley haya mejorado, por ejemplo, al resultar equiparado el titular de un bien afecto al responsable subsidiario, como se

desprende del artículo 43, l, d) de la LGT de 2003, es un obstáculo para el tráfico de bienes, y en especial, para el tráfico inmobiliario. Y, sobre todo, es un privilegio que pone en tela de juicio las exigencias de proporcionalidad, que el Tribunal Constitucional ha vinculado a la interdicción de la arbitrariedad y ha definido como “relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido” (sentencia del TC 66/1985, de 23 de mayo, FJ Primero y sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7º). Las exigencias de proporcionalidad en vía recaudatoria imponen también, respecto a una garantía consistente en la afección real de un bien, su carácter subsidiario; afectar al pago de una deuda el valor de un bien, el cual por definición multiplica por mucho el importe de dicha deuda sólo debe considerarse proporcionado al fin que se pretende conseguir si es una garantía subsidiaria, “lo cual quiere decir que sólo puede ejercitarse sobre los bienes de un tercero cuando la Hacienda no ha podido cobrar los débitos tributarios de los sujetos pasivos” - sentencia del TS de 14 de noviembre de 1996 (*Aranzadi*, 86 I I) -. Por tanto, la necesidad de declaración de insolvencia del deudor tributario, o lo que es lo mismo, la previa declaración del crédito como incobrable, debe ser requisito para derivar la acción de cobro contra el titular del bien afecto, como efectivamente, ha reconocido la Ley General Tributaria de 2003. Pero, sobre todo, no conviene ignorar que una afección de este tipo supone trabar un bien cuyo valor es mucho más elevado que la deuda que se pretende garantizar, en tanto esa deuda “...se obtiene, precisamente, a partir de un porcentaje nada elevado sobre el valor del bien”. La evitación de estas situaciones en las que es posible una vulneración de las exigencias de proporcionalidad puede lograrse recurriendo, por ejemplo, al segundo párrafo del artículo 168 de la Ley 58/2003, que permite no sólo que se proceda al embargo sin ejecutar las garantías otorgadas cuando éstas no sean proporcionadas a la deuda garantizada, sino que faculta al obligado tributario para señalar bienes suficientes a efectos de impedir la ejecución de la garantía, lo que tiene como finalidad evitar la causación de perjuicios de imposible o difícil reparación. Una previsión de este tipo debería incluirse de modo específico a la hora de regular la ejecución del bien afecto y traducirse en la posibilidad de acuerdos entre el particular y la Administración para señalar bienes suficientes que eviten la ejecución de la garantía.

7. Medidas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El nuevo supuesto de responsabilidad en los “fraudes en cadena”.

El Anteproyecto de Plan de Prevención del Fraude incluye a continuación una serie de disposiciones referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Recordemos que ya el Plan de Prevención del Fraude había dedicado una gran parte de su texto a los supuestos de fraude relativos a este impuesto y en especial, en lo relativo a operaciones intracomunitarias. Se describen con todo lujo de detalles, las operaciones denominadas *fraudes carrusel*, en las que una empresa fantasma adquiere bienes procedentes de una entrega intracomunitaria y los transmite, sin declarar la adquisición intracomunitaria ni ingresar el IVA correspondiente a la repercusión por la entrega interna, para luego desaparecer. El Borrador hacía mención a los sectores económicos en los que se han dado este tipo de fraudes con más habitualidad y proponía una serie de medidas.

En su momento dijimos “no obstante, el Borrador no pone el dedo en la llaga de cuál es el origen del problema; el régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea. Así, el Plan *Cockfield*, propuesto en 1989 como vía para avanzar hacia el *sistema definitivo*, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. Nada más lejos de la realidad. Por el contrario, la evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude. Recordemos que una de las consecuencias del sistema *transitorio* es que se mantiene el principio de tributación en destino, si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados, a través de ese sucedáneo de las importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias”.

Siendo perfectamente asumibles estas afirmaciones efectuadas en su momento, es necesario ahora analizar las medidas propuestas respecto al IVA.

Así, se incluyen algunas disposiciones que son muestra de que se está “aprovechando” el Anteproyecto para incluir algunas modificaciones; por un lado, a la hora de definir el autoconsumo de servicios, se modifica la definición general del art. 12, 3º de la Ley 37/1992, del IVA, para decir que constituye autoconsumo de servicios las prestaciones efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, “siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”. Lo que viene a hacer el Anteproyecto es, de acuerdo con la reciente doctrina administrativa, es aclarar que el autoconsumo interno de servicios, esto es, el que consiste en servicios para el propio empresario o profesional que el sujeto pasivo desarrolla en el ejercicio de su actividad, no está gravado, a pesar de que la Sexta Directiva, en su art. 6,2, b), asigna a los Estados miembros la opción de someterlos a tributación

En segundo lugar, se incluye una modificación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA, en la misma línea de reforzar el carácter de norma de valoración de las disposiciones relativas a las operaciones vinculadas, y que ya hemos criticado respecto al Impuesto sobre Sociedades. Así, se modifica el art. 79, 5 de la Ley del IVA con el objeto de suprimir la exigencia de que, para que se apliquen las facultades de la Administración de valorar la operación a precios de mercado, resulte imprescindible que el precio convenido haya sido, efectivamente, inferior. Bastará, por tanto, que la Administración verifique la concurrencia del presupuesto de la vinculación, existiendo al respecto, la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba admitidos en Derecho y existiendo a favor de la Administración una serie de presunciones legales, que ésta deberá aplicar sólo en el caso en que no le conste la verdad material.

Si bien el presupuesto de aplicación de la presunción se amplía, convirtiéndose en una verdadera norma de valoración, se restringe su aplicación a supuestos en que el IVA no es deducible y, por tanto, la Administración carece del instrumento de control que puede suponer la práctica de la deducción. En concreto, cuando se trate de una operación sujeta y no exenta y su destinatario no tenga derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, el impuesto correspondiente a la misma, por ejemplo, una operación vinculada en la que intervenga asociaciones que realizan exclusivamente operaciones gratuitas. También cuando se trate, de una operación que no genere el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste se encuentre obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya pactado para ella un precio inferior al normal de mercado o cuando se trate de una operación que genere el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste se encuentre obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya pactado para ella un precio superior al normal de mercado.

Pero sin lugar a dudas, la novedad más criticable es la pretensión de introducir un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria. Es verdad que medidas semejantes se han introducido o se han intentado introducir en Holanda, Alemania o Reino Unido, con resultado desigual. El Anteproyecto lo hace a través de un nuevo artículo 87, cinco de la Ley del IVA, que añade un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que se tramitará, como señala la propia norma, según las reglas del artículo 41, 5 de la Ley General Tributaria de 2003. Téngase en cuenta que este precepto exige acto administrativo de derivación de responsabilidad y declaración de fallido del obligado principal, que será el empresario o profesional contribuyente por el IVA, aunque parece que la disposición sólo pretende que se constate la existencia de un impuesto repercutido “no declarado o ingresado”.

Según el Anteproyecto de Reforma, se añade un nuevo apartado cinco al artículo 87, con la siguiente redacción: “serán responsables subsidiarios de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones gravadas que haya de satisfacer el sujeto pasivo aquellos destinatarios de las mismas que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que efectúen la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso”.

Se añade, en su párrafo segundo que “a estos efectos, se considerará que el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un provecho extraordinario”.

En particular, se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un provecho extraordinario cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo la Administración tributaria estudiará la documentación aportada por el destinatario y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de la realización de la operación. No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos del impago del tributo". Se señala, finalmente, que recae en la Administración, la prueba de la existencia de un impuesto repercutido que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Esta disposición recoge algo que empieza a ser habitual en el ámbito de la Unión Europea; el intento de reaccionar frente a los fraudes *carrusel* propiciados por la existencia de un mercado único sin fronteras comerciales pero con tributación en destino para las adquisiciones intracomunitarias, a través de la determinación de nuevos supuestos de responsabilidad. O, lo que es lo mismo, a través de la configuración como responsable del adquirente del bien si el transmitente que ha repercutido el impuesto, no ingresa el IVA correspondiente.

En la Unión Europea se están planteando distintos mecanismos para hacer frente a los fraudes *carrusel*. La primera opción a valorar ha sido la posibilidad de implementar una limitación a la deducción del IVA del adquirente intracomunitario, cuando éste integra una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor, que devenga el IVA y no lo ingresa. Así, la sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006, que resuelve los asuntos acumulados *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) y *Bond House Syxtems Ltd* (C-484/03), ya plantea la situación muy habitual en sectores como la informática o la telefonía móvil, en la que una empresa de un país de la Unión europea vende a otra empresa de otro país, lo que constituye una adquisición intracomunitaria gravada y con derecho a deducción; se obtiene la deducción del IVA y la empresa desaparece antes de abonar el IVA devengado. Posteriormente, el bien acaba siendo exportado y el exportador obtiene toda la deducción de IVA. En concreto, el *VAT and Duties Tribunal de London*, mediante resolución de 23 de mayo de 2003, había entendido que estas operaciones no estaban comprendidas en el ámbito del IVA y que el operador que había revendido los bienes adquiridos a sociedades establecidas fuera del Reino Unido no tenía derecho a deducción del IVA soportado en tanto hubiera intervenido en la cadena de entregas un operador que utiliza un número de identificación usurpado, a efectos del IVA. El Tribunal entiende que la posible restricción del derecho a la deducción del IVA por la concurrencia de una actitud fraudulenta en quien pretende tal deducción sólo puede "ser apreciada en relación con la operación específica en la que ese operador intervino", es decir, sólo puede concebirse a partir de cada "operación" configurada aisladamente. Y, desde luego, la participación en una cadena fraudulenta no es motivo suficiente para excluir el derecho a la deducción del IVA cuando se trata de operaciones de las que el sujeto no tuvo conocimiento o de actos e intenciones fraudulentos de otros intervinientes de la cadena. Y desde luego, tampoco cabe entender que se trata de operaciones ilícitas, al margen del

IVA. La sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006 dice expresamente que “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo”, añadiendo que “la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado” (se recuerda lo dicho en la sentencia *Transport Service* de 3 de marzo de 2004, C-395/092). En resumen “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA”.

Esta sentencia, excluye pues, que el derecho a la deducción del IVA soportado pueda verse afectado por el hecho de que un sujeto que ha adquirido un bien puede estar incurso en una cadena de fraude del IVA, si no tenía conocimiento de esta circunstancia. Lo que significa, *a contrario sensu*, que se está admitiendo implícitamente que sí será posible adoptar medidas de salvaguarda del crédito, cuando pudiera acreditarse este conocimiento de las condiciones fraudulentas de la operación.

La segunda opción consistiría en determinar si es posible configurar un supuesto de responsabilidad respecto al adquirente que ha participado en una cadena de fraude de IVA, a partir de lo que establece el artículo 21, 3 de la Sexta Directiva y como consecuencia del Noveno Considerando de la Directiva 2006/65/CE que habilita una fórmula de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y servicios, lo que sería una excepción al principio general según el cual debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción. Pero como dice el Abogado General, en sus Conclusiones de 7 de diciembre de 2005, al Asunto C-384/04, “esta excepción tiene como objetivo garantizar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, objetivos que están reconocidos y positivamente incentivados por la Sexta Directiva”. Se está reconociendo, por tanto, la posibilidad de que los legisladores de los Estados miembros implementen unas técnicas de responsabilidad solidaria para garantizar el cobro del tributo en caso de fraudes en cadena. Como dice el Abogado General en sus conclusiones al Asunto C-384/04, “en el presente contexto, el órgano jurisdiccional nacional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar porque el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA”. El principio de proporcionalidad es un elemento clave, que legitima la posibilidad de acudir a estas medidas recaudatorias.

El propio Abogado General se manifiesta al respecto diciendo que “los Estados miembros pueden, de acuerdo con la Sexta Directiva, establecer la obligación de un sujeto de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas.

A estos efectos, las autoridades tributarias nacionales pueden basarse en presunciones de dicho conocimiento”, añadiéndose que “no obstante, esas presunciones no deben provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva”.

Así, las conclusiones permiten medidas recaudatorias a cargo de un sujeto distinto del contribuyente a partir de “presunciones de fraude del IVA”. Dichas presunciones, como todas, son previsiones legislativas que permiten a la Administración remontarse de un hecho conocido a un hecho desconocido, con base en una regla de experiencia, pre-seleccionada y canonizada por el mismo legislador. Los hechos indicativos del fraude en el IVA, deben “suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento”. Esto es, sólo cabe construir presunciones de fraude en cadena a partir de hechos indicativos de que el adquirente tiene conocimiento de que la concreta operación en la que ha intervenido es fraudulenta.

Con base en ello “los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian”, sin que esta obligación pueda convertirse “en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe”. Debe tratarse de presunciones regidas por el principio de proporcionalidad, porque la obligación “de estar alerta”, “no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe”. Termina el Abogado General, afirmando de forma rotunda que “si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado”, porque “esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

Por tanto, resultan muy claras las condiciones para poder regular un supuesto de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes sujetos a IVA con la finalidad de garantizar la recaudación que pudiera verse afectada por fraudes en cadena. Lo que procede es intentar ver si la regulación propuesta por el Anteproyecto de Ley para la Prevención del Fraude respeta o no estas condiciones. Se trata de un Anteproyecto que, a diferencia del caso británico valorado en la sentencia del TJCE atribuye una obligación a la Administración (no una facultad) y no contempla una comunicación previa al deudor como si planteaba la normativa británica.

Y a nuestro juicio la respuesta es claramente negativa. La base para apreciar la concurrencia de una presunción de fraude es que “el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un *provecho extraordinario*”. El término parece estar refiriéndose a una ventaja económica extraordinaria, cuya evaluación siempre será relativa y dependerá de las circunstancias económicas de cada operación. A lo que se

añade, una regla *en particular*, para los sujetos que se dediquen con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, lo que, en principio, supone que este supuesto de responsabilidad solidaria no se aplicará sólo a éstos, sino que, aparentemente, también a los que no se dediquen a tal comercialización habitual, lo que generará unas enormes dificultades de aplicación de la norma y vendrá a suponer también poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica. Para los casos más comunes —que deberían ser los únicos para los que se previese esta norma, si se entendiera que la misma es admisible— “se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un *provecho extraordinario* cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares”.

La prueba del carácter “notoriamente anómalo” del precio podrá acreditarse a partir de la documentación aportada por el destinatario y con la valoración, cuando existan, de otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de la realización de la operación.

El *provecho extraordinario* no es, a nuestro modo de ver, ni tan siquiera un hecho o indicio de hecho sino una situación subjetiva, extraordinariamente relativa, que exige fijar unos parámetros de ordinariedad como elemento de comparación, que resultan muy difíciles de precisar con carácter general. A ello hay que unir la dificultad de probar las circunstancias que justifiquen que el provecho obtenido se debe a la “existencia de factores económicos distintos del impago del tributo”. Sobre la base de un provecho extraordinario o desorbitado no cabe basar un indicio fáctico; todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo. A nuestro modo de entender, estamos ante una clara muestra de todo lo que el Abogado General viene a descartar: se esta convirtiendo la obligación “de estar alerta” en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe. No se aprecia correctamente si el sujeto que queda obligado al pago del IVA conocía o había podido conocer que el IVA no debería ser pagado, puesto que el fundamento de la responsabilidad radica casi en exclusiva en la existencia de unas condiciones económicas favorables para un adquirente que ya soportó el IVA vía repercusión, y que ahora, se le obliga a su satisfacción vía responsabilidad. Ello, en la medida en que anula el efecto de una posible deducción del IVA soportado, a lo que el sujeto tiene derecho, constituye una restricción al derecho a la deducción del IVA. La jurisprudencia comunitaria ha señalado que la deducción del IVA soportado es una pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y un elemento definidor de la neutralidad del impuesto y que sólo puede ser limitado en circunstancias muy excepcionales. Así las sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87), *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91).

Cabe concluir que lo que, el Anteproyecto introduce, lisa y llanamente, es una verdadera responsabilidad objetiva claramente incompatible con las directrices del Derecho Comunitario. Esta previsión de responsabilidad debe suprimirse.

8. Medidas en relación con los impuestos especiales

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude se refiere, a continuación a ciertas actividades fraudulentas que en los últimos años han proliferado en torno al Impuesto de Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Así, el aprovechamiento de la exención prevista en el artículo 66, l, f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, relativa a “embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler”. Frente a la extendida práctica de constituir una sociedad, matricular la embarcación a favor de la misma y arrendarla a la persona física para así aprovechar la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la norma incluye una cláusula antielusión de carácter específico: no hay alquiler cuando el que cedió la embarcación se reserve un derecho de uso total o parcial sobre la misma. Respecto a las aeronaves, tampoco hay arrendamiento, y, por tanto, no se podrá aplicar la exención del art. 66, l, j, cuando el titular o una persona vinculada al mismo resulte “usuario final de la aeronave”. Quizás lo más criticable sea el uso del término “usuario final”, que es aquel que utiliza la aeronave en un porcentaje superior al 5 por 100 de las horas de vuelo realizadas por la misma durante un período de doce meses consecutivos. El mismo concepto de usuario final se emplea para evitar el uso abusivo de la exención prevista 66, l, k), para aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea. Parece aceptable cerrar las posibles vías de elusión a través de cláusulas especiales, aunque lo difícil aquí va a ser para la Administración, que tiene la carga de la prueba, acreditar quién utiliza la aeronave y el porcentaje de horas de vuelo en que lo hace. El problema de estas cláusulas será de aplicación práctica.

Por el contrario, sorprende mucho más que el Anteproyecto cree el término de “visado de la autoliquidación con carácter previo a la matriculación del vehículo”. Debería aclararse la verdadera naturaleza jurídica de esta actuación de “visado”. El visado, cuya naturaleza resulta difusa, juega la función de una simple verificación del valor declarado. En realidad, el visado sólo tendrá sentido si resulta posterior a una comprobación, que sólo tendrá lugar de modo obligatorio cuando se hagan constar valores inferiores de los que resultarían de aplicar los precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda. A la hora de modificar el artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, se viene a reforzar la idea de que sólo cabe comprobar en las transacciones sobre vehículos cuando se hagan constar valores inferiores de los que resultarían de aplicar los precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda, y, a confirmar que no se comprobará si se declaran dichos valores u otros superiores.

Se trata, a nuestro modo de ver, de una solución intermedia respecto a la que se barajó en el Plan de Prevención del Fraude, que se replanteaba el “modelo de gestión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, con la obligación de presentar el impreso 565 en las oficinas gestoras de impuestos especiales en lugar de presentarlos en las entidades colaboradoras para poder realizar una comprobación previa de las bases impositivas declaradas: esta opción parecía más lógica porque establecía una intervención obligatoria de la Administración, comprobando.

9. Modificaciones relativas a la Ley General Tributaria. La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo

A continuación, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude se enfrenta a la modificación de ciertos preceptos de la Ley General Tributaria de 2003. Junto con algunas medidas acertadas como la legalización definitiva de la técnica consistente en aplicar coeficientes multiplicadores que se determinen por la Administración tributaria a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal. Bajo el nombre de *estimación por referencia* (modificación del art. 57,1 b), otras que obedecen al pragmatismo administrativo, como referir la obligación de notificación por comparecencia, no a la Administración que dictó el acto como dice en la actualidad el artículo 112, 1 de la Ley General Tributaria de 2003 sino a la que notifica o medidas más criticables como la consolidación de una clarísima deslegalización en el régimen del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales (así lo consagra el art. 29,3 tras la modificación por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude), hay que descartar, por encima de todo, los nuevos supuestos de responsabilidad, cuya justificación y régimen jurídico es completamente rechazable.

Conviene recordar que la Ley General Tributaria de 2003, se refiere a la responsabilidad tributaria en sus artículos 41, 42 y 43 y al procedimiento para exigir responsabilidad en los artículos 175 y 176. Se trata de un régimen abierto porque, tanto el art. 42,3 como el artículo 43,2 permite que las leyes establezcan otros supuestos de responsabilidad distintos de los previstos.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, en primer lugar, modifica el régimen de los responsables previsto en el art. 42, 2 de la Ley General Tributaria, en lo concerniente a quienes responden solidariamente hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración. No se amplían los supuestos de responsabilidad pero sí se establece un régimen más riguroso. Por un lado, se amplía la responsabilidad a las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo cuando procedan, en una muestra más de una tendencia reprochable que cuestiona la personalidad de las sanciones, principio que deriva directamente de las exigencias de culpabilidad. Se vulnera, a juicio de la AEDAF, la personalidad de las sanciones cuando se extiende al pago de sanciones la responsabilidad solidaria de quienes colaboran en la ocultación o transmisión de bienes de un defraudador o incumplen las órdenes de embargo.

En efecto, la Ley General Tributaria de 2003, dejaba bien claro en su artículo 25,2 que las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias y en su art. 58,3 que las mismas no forman parte de la deuda tributaria. Y, en coherencia con lo anterior, el 41,4 de la Ley General Tributaria de 2003, dice que “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones”, lo que no hace más que corroborar lo establecido en el artículo 37,3 de la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma por Ley 25/1995, y toda la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que entendía aplicable en el ámbito sancionador-administrativo el principio de personalidad (sentencias 254/1988, de 21 de diciembre-FJ 5º- y 219/1988, de 22 de noviembre -FJ 3º-. Y, en especial, la sentencia 146/1994, de 12 de mayo, que declaraba la nulidad del artículo 7,2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en tanto se hacía responder solidariamente de las sanciones a todos los miembros de la unidad familiar, por vulnerar el principio de personalidad de penas y sanciones, protegido por el art. 25,1 de la Constitución. Sin embargo, el art. 41,4 de la Ley General Tributaria de 2003, permitía, de manera absolutamente reprochable, que la ley pueda establecer excepciones al principio de que la responsabilidad no alcanza a las sanciones. Esta posibilidad es aprovechada por el Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude, con lo cual la AEADF manifiesta su absoluto desacuerdo.

En segundo lugar, se cambia la redacción del artículo 174,5 de la Ley General Tributaria de 2003, según el cual “...en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino **el alcance global de la responsabilidad**”. No queda claro qué significa esta expresión, pero en cualquier caso constituye una clara limitación de posibilidades de impugnación. Recordemos también que el artículo 174,5 dice actualmente que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, **sino únicamente la obligación del responsable**. Salvo el confuso límite de las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza (sobre cuyo alcance no cabe entrar ahora), se consagra la posibilidad de cuestionar todos los elementos de la obligación del responsable, empezando por la propia procedencia de la condición de responsable, como corresponde a un verdadero obligado tributario. Por el contrario, el Anteproyecto restringe estas posibilidades impugnatorias, afectando a la tutela del obligado tributario, al decir que sólo cabrá impugnar el “alcance global de la responsabilidad”. Teniendo en cuenta que estamos ante supuestos de responsabilidad limitada al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o que se hubieran ocultado, se refiere, exclusivamente a la posibilidad que tiene el responsable de alegar que la cuantía de la deuda exigida sobrepasa el valor de los bienes. En cualquier caso, parece que se está excluyendo la posibilidad de que se oponga a la procedencia de la liquidación o de que cuestione la concurrencia del presupuesto determinante de la misma, lo cual resulta, en todo punto, inaceptable.

Pero más grave todavía resultan los dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

Estos supuestos son los incluidos en los párrafos g) y h) al apartado I del artículo 43, con la siguiente redacción:

“g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con las mismas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo total o parcial o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

Se trata de dos supuestos de responsabilidad donde el efecto será la posibilidad de responsabilizar el patrimonio de “las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común”, sin especificar qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo, si éste se limita a una mayoría del capital, que podría fijarse en más del 50 por 100 o en más del 33 por 100, o si se va a atender a los fondos propios, los resultados o los derechos de voto. Sin aclarar tampoco si estas personas o entidades responderán entre ellas de modo solidario o subsidiario, aunque parece que se trataría más bien de la primera opción. Y todo ello sobre la base de consideraciones tan genéricas como que “hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública” o “concurra una voluntad rectora común de las personas físicas con las mismas” o “que concurra, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial”.

Conviene tener en cuenta que estos supuestos de responsabilidad subsidiaria van a determinar que, en los casos de insolvencia o insuficiencia del patrimonio social, se va a poder actuar contra los socios o contra quienes “controlen” la sociedad, esto es, se va a poder determinar una responsabilidad de segundo grado, más propia de las sociedades personalistas, a partir de un levantamiento del velo. La posibilidad de que la Administración puede configurar una sociedad capitalista, cuya esencia, como recuerda la doctrina iusprivatista más autorizada, es que “el patrimonio de la persona jurídica sirve para el cumplimiento de sus fines y es distinto del de cada uno de los elementos personales que en ellas se integra y soporta sus propias deudas y responsabilidad”, como un sociedad de carácter colectivo, con responsabilidad subsidiaria e ilimitada de los socios es un auténtico dislate.

Y, sobre todo, no puede hacerse a partir de la técnica del *levantamiento del velo*. La doctrina anglosajona del levantamiento del velo (*to lift the veil*), ampliamente recogida por la jurisprudencia del TS, permite penetrar en la realidad subyacente de una persona jurídica – *disregard of legal entity* – en el supuesto de abuso de utilización de la figura societaria con ausencia de causa. Es, por tanto, un mecanismo contra el abuso societario y, por tanto, contra una modalidad de simulación subjetiva. Podrá establecerse esta técnica para gravar la verdadera realidad de los hechos, como permite el art. 16 de la Ley General Tributaria de 2003, en los supuestos de simulación relativa, pues el levantamiento del velo sirve para tomar en consideración la realidad disimulada, que es la única “realidad”. Y ello, a pesar de que suele ser habitual encontrar opiniones que entienden que la simulación prevista en el artículo 16 de la LGT de 2003, se ciñe a la liquidación y no se extiende a la recaudación. Sin embargo, que se diga en el art. 16 de la LGT que la simulación se declarará en la liquidación, no permite llegar a esa conclusión. Así lo ha señalado en nuestro país el TS, al disponer que “el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado...” – sentencia de 2 de noviembre de 1999-.

La técnica del “levantamiento del velo”, ejemplo de mecanismo antiformalista, parece adecuada en supuestos en los que la Administración pretenda penetrar en la realidad subyacente de una persona jurídica de existencia real en el supuesto de abuso de utilización de la figura societaria. Desde la sentencia del TS de 28 de mayo de 1984, la doctrina del levantamiento del velo es un mecanismo basado en la equidad y buena fe y por tanto, un instrumento contra la elusión, paralelo a los previstos expresamente en la ley. La misma ha sido definida por el TS en su sentencia de 31 de octubre de 1996 como la técnica que pretende evitar la simulación en la constitución de una sociedad que signifique la elusión en el cumplimiento de un contrato. Pero el desconocimiento de la personalidad jurídica sólo debe ser admitida cuando la interposición de una sociedad constituya un constatable instrumento para el abuso de formas jurídicas, o como dice la sentencia del TS de 28 de mayo de 1984, para determinar y comprobar si la entidad demandada fue creada como “camino del fraude”. Pero, precisamente, su justificación y su razón de ser radica en ser un instrumento en manos de la Administración, quien lo utilizará bien por sí misma, bien por acudiendo a los jueces o tribunales, para ser utilizado en supuestos de elusión mediante la interposición abusiva de sociedades. No cabe configurarlo como presupuesto de una responsabilidad del socio, que vendría a desconocer la realidad de la interposición societaria, algo que no puede arrumbar la normativa fiscal, so pena de desconocer las categorías elementales del derecho, como la persona jurídica y la realidad de la sociedad. AEDAF entiende que este supuesto de responsabilidad subsidiaria debe eliminarse en el Anteproyecto de Ley, más aun cuando también para este supuesto la responsabilidad abarca las sanciones.

X. Modificación de las condiciones de aplicación de la audiencia previa en los procedimientos por delito fiscal.

Una de las principales novedades de la Ley General Tributaria de 2003, en los aspectos procedimentales de la tramitación de los delitos contra la Hacienda Pública, es la previsión en el art. 180 de la Ley General Tributaria de 2003 de la audiencia al interesado previa a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, quedando suspendido el procedimiento

mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. En la práctica, no se viene concediendo esta audiencia para actuaciones iniciadas con anterioridad al 1 de julio de 2004, pues la Administración aplica la DT 3ª, entendiendo que se trata de procedimientos iniciados al amparo de la Ley de 1963 y no la DT 4ª, que prevé la retroactividad de disposiciones sancionadoras más favorables, asumiendo de forma muy discutible que las normas procedimentales no son sancionadoras.

A pesar de ello, esta audiencia previa merece una valoración positiva en tanto refuerza las posibilidades de defensa del contribuyente. La oportunidad de su previsión en la Ley General Tributaria de 2003, una vez que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública parece innegable, aunque en su momento el Tribunal Constitucional se pronunció de manera desafortunada en su sentencia de 18/2005 de 1 de febrero, ante un supuesto en que se ocultó al contribuyente la circunstancia de que el expediente se había remitido a la Fiscalía. El TC se limitó a afirmar en esta resolución, que es al juez a quien corresponde informar de la condición de imputado, pero ello no significa que en otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional de incidencia más colateral, como la sentencia 204/2004 de 18 noviembre, se dejase bien claro la importancia del trámite de audiencia.

Pues bien, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude recorta de manera absolutamente injustificada esta audiencia, al modificar el art. 180,1 de la Ley General Tributaria, incluyendo una referencia que dice que “con carácter previo a la suspensión se dará audiencia al interesado, salvo cuando se aprecie que se trata de redes o tramas organizadas de defraudación tributaria o, en cualquier otro caso, cuando puedan perjudicar las futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales”. La determinación unilateral por parte de la Administración de una red o trama organizada, sin que se establezcan los más mínimos criterios para definir qué se entiende por tal (¿cuántos sujetos deben concurrir para que podamos hablar de una trama? ¿qué relación debe existir entre ellos?) es una invitación a la arbitrariedad. Pero, todavía más grave resulta, si cabe, la posibilidad atribuida a la Inspección de denegar el derecho a la audiencia, cuando el mismo pueda perjudicar “futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales”. Ciertamente es que el derecho general del contribuyente, mencionado en el artículo 34,1, m) de la Ley General Tributaria, a “ser oído en el trámite de audiencia”, se consagra “en los términos previstos en esta ley”, pero ello difícilmente legitima a que la ley elimine el derecho en ciertos supuestos. Y mucho menos que se haga al servicio de una finalidad tan discutible como “para evitar perjudicar las actuaciones investigadoras”. Llevado al absurdo este argumento, podríamos también defender que en vía jurisdiccional cabe denegar al imputado su derecho a ser informado de la acusación o de las actuaciones que se están desarrollando *porque ello perjudica las actuaciones*; precisamente uno de los caracteres más importantes del proceso inquisitorial -el secreto- se justificaba para no perjudicar las actuaciones. Creemos que la patente impropiedad de esta previsión nos excusa de cualquier consideración ulterior, de manera que proponemos su desaparición del Anteproyecto.

II. Aspectos relacionados con el uso del Número de Identificación Fiscal (NIF), referencia catastral y los medios de pago empleados. Reforzamiento del cierre registral.

Además, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude incluye varias disposiciones relativas al uso del Número de Identificación Fiscal (NIF) y a los medios de pago empleados. Respecto a estos últimos, se dispone la reforma de la Ley Hipotecaria para incluir en su artículo 21 la obligación de los notarios de incluir en todas las escrituras públicas referidas a actos y contratos “la descripción de los medios de pago empleados”. La disposición pretende reforzar el control de las transacciones efectuadas, especialmente las que tienen lugar en el ámbito inmobiliario, pero va a ser ineficaz puesto que será operativa cuando el pago se formalice a través de algún instrumento como el cheque, pero no va a impedir que, por ejemplo, se haga constar como medio de pago “pago en efectivo”, siendo en este caso imposible el control.

Se pretende también reforzar la aplicación del NIF. Así, se modifican las normas de carácter punitivo: posibilidad de imponer sanciones accesorias junto con la sanción relativa a la infracción por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del NIF y configuración como infracción grave de la infracción relativa a la comunicación de datos falsos o falseados en la solicitud del NIF. Se establecen, además, las consecuencias de la revocación del NIF, como su constancia mediante nota marginal (art. Doce,4) y la imposibilidad de realizar cargos y abonos, aunque el NIF revocado, curiosamente, servirá a los efectos de cumplir con las obligaciones tributarias pendientes. La consecuencia más importante será, en cualquier caso, “la imposibilidad de realizar inscripción alguna” que afecte a la persona jurídica o entidad a la que se ha revocado el NIF. Es decir, de “cierre registral”.

Se modifican también diversas disposiciones destinadas a intensificar las exigencias de inclusión de la referencia catastral: se fija, con carácter general la obligación de aportar la referencia catastral en el momento de la expedición del documento o de la firma del contrato, dejando el plazo de 10 días anteriores a la autorización del documento notarial o del despacho del registrador para el supuesto previsto en el art. 42 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario regulado por el Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, de que exista requerimiento. Y, en una pretensión que tendrá escasa trascendencia práctica, se introduce la obligación de incluir la referencia catastral en los contratos de suministro de energía eléctrica o “cualesquiera otros relativos a bienes inmuebles” (art. 38 del TR de la Ley del Catastro) y de la obligación de aportar dicha referencia a las compañías suministradoras. Llama la atención la amplitud con que se formula la referencia a los contratos que se refieran a bienes inmuebles. Parece que, obviamente, se están incluyendo los contratos de arrendamiento, aunque el gran problema siguen siendo los arrendamientos que no se documentan. Pero en un sentido extenso se podrían entender incluidos en este término no sólo los contratos que tienen como objeto el inmueble o partes del mismo, sino aquellos otros que se refieren a actividades particulares o empresariales desarrolladas en los inmuebles, lo cual daría a esta obligación de aportar la referencia catastral, unas dimensiones absurdamente extensas. Por ello, este precepto debería modificarse para delimitar con más precisión en qué contratos será obligatoria la aportación de la referencia catastral.

Se refuerza además el cierre registral porque el Anteproyecto modifica de nuevo el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que establece que “ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieran por las leyes si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”. Es por ello que, además de excluir las inscripciones cuando no se haya acreditado previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieran por leyes, extender esta imposibilidad de inscripción a los supuestos en que “el fedatario público hubiera hecho constar en la escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados”.

En suma, se extiende el cierre registral. Sin la identificación de los que intervienen en la operación y los medios de pago no se podrá inscribir la escritura en el Registro de la Propiedad. No podemos estar de acuerdo con esta extensión objetiva del cierre registral, porque desde AEDAF *negamos la mayor*. Creemos que la figura del cierre registral deberá replantearse, para proceder a su progresiva eliminación.

Con el término de *cierre registral*, se hace referencia a la imposibilidad legal de acceso a las oficinas públicas de aquellos documentos que conlleven el pago de un tributo en tanto no se acredite la satisfacción del mismo. La regla aparece recogida en la Ley Hipotecaria y en el artículo 33 de la Ley del ISD, desarrollado en los artículos 99 y siguientes del Reglamento y en el artículo 54, I del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del ITPAJD, y el artículo 122 del Reglamento del mismo. Todo ello sin menoscabo de lo previsto en el artículo 255 de la Ley Hipotecaria, que permite que en caso de que no se acredite el pago del tributo se pueda extender asiento de presentación, suspendiéndose la calificación e inscripción, que sólo se verificará en el momento en que se pruebe dicho pago.

Consideramos que el cierre registral es una institución obsoleta, cuya supresión debe ser valorada. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional, cuando se pronunció sobre esta cuestión, en la sentencia 141/1988, de 12 de julio, sólo declaró incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, la prohibición de acceso a los tribunales de documentos respecto a los que no se haya acreditado el pago del tributo – en relación con el artículo 57, I del TR del ITPAJD – pero no ha señalado nada respecto al bloqueo del acceso de esos mismos documentos a oficinas y registros públicos. Ciertamente es que aquí no está en juego la eventual vulneración del derecho constitucional a la utilización de medios de prueba, parte fundamental del derecho a la tutela judicial efectiva (sentencia del TC 52/1989, de 14 de marzo), pero la imposibilidad de acceder a registros u oficinas públicas también supone limitar derechos de los ciudadanos, sin que exista certeza de que los fines perseguidos con esta limitación se vayan a conseguir o que no pudieran conseguirse con otras medidas menos restrictivas.

Especialmente importante es la imposibilidad de acceso de documentos al Registro de la Propiedad, porque ello supone privar a ciertas relaciones jurídico-reales del beneficio de la publicidad registral la cual está, como se sabe, al servicio de la protección de la apariencia de la titularidad real. Se menoscaba así el derecho a acceder a una de las expresiones

más claras de la protección del tráfico jurídico, parte esencial del orden público económico, como es la inatacabilidad de la situación de los adquirentes que, a su vez, descansa en los principios constitucionales de protección de la propiedad, libre empresa y autonomía de la voluntad (artículos 33 y 38 de la Constitución).

Esta limitación del derecho a aprovechar los beneficios que la publicidad registral pone al servicio de la seguridad del tráfico jurídico, podría justificarse como una medida para evitar la evasión y el fraude. Es más, teniendo en cuenta el modo de gestionar los tributos que imperaba cuando surgió históricamente el cierre registral, no cabe duda de que esta figura tiene como fin prioritario incentivar al particular a presentar la declaración. Era lógico que se estimulase la presentación de la declaración porque de esta presentación dependía el inicio del procedimiento de gestión y la cuantificación, siquiera provisional, del tributo. Con la generalización de las autoliquidaciones, y la consagración en la propia norma codificadora de las “liquidaciones provisionales” de oficio no parece que se justifique la subsistencia del cierre registral. Por tanto, en un procedimiento de gestión que se inicia mediante la presentación de autoliquidaciones, las cuales suponen una primera cuantificación del tributo que, incluso, permite, si no van acompañadas de ingreso su ejecución en vía de apremio, resulta desproporcionado establecer el cierre registral, siendo suficiente la nota marginal de afección que se prevé en el artículo 122 del Reglamento del ITPAJD a efectos de derivar la acción de cobro.

Además, la imposibilidad de acceso y eficacia de los documentos que conlleven el pago de un tributo plantea otros problemas que han sido reiteradamente destacados por la doctrina. En primer lugar, dificulta que un adquirente pueda alegar su condición de tercero de buena fe y puede llegar a perjudicar la posición de la propia Administración, en tanto la supuesta “sanción” de no permitir la incorporación del bien al Registro se vuelve en su contra al impedirle practicar anotación preventiva de embargo sobre el bien afecto.

Y si a ello unimos el aumento exponencial que han experimentado las obligaciones de información de los distintos sujetos u órganos que intervienen en la transmisión de bienes, en especial de inmuebles, lo que redundará en una abundante información en poder de la Administración, el cierre registral debe ser una figura cuya utilidad se recorte, y no se expanda como viene a hacer el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

12. Modificación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores.

El Anteproyecto incluye además, una serie de ajustes de carácter técnico en una de las cláusulas especiales antielusión más conocidas: el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, formulado bajo el esquema de un “hecho imponible complementario”, que excluye la exención en la transmisión de participaciones sociales y determina, por el contrario, la aplicación del tipo de gravamen previsto para la adquisición de bienes inmuebles. Las puntualizaciones tienen como finalidad cerrar algunas vías de fraude, que existían en la actualidad. Recordemos que los presupuestos de la cláusula, es la transmisión de participaciones de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido, al menos

en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional. Se añade la transmisión de participaciones en entidades o en cuyo activo se incluya una participación tal que le permita ejercer el control de otra entidad cuyo activo esté integrado en más de un 50 por 100 por inmuebles, lo que supone prever también el supuesto en que la transmisión sea de participaciones que permiten un control indirecto de una sociedad cuyo patrimonio está integrado mayoritariamente por inmuebles. Se amplía además a tres años el plazo a contar entre la aportación de un bien inmueble realizada con ocasión de la constitución o ampliación de una sociedad y la transmisión de los valores recibidos, por lo que el período de tiempo a contar entre dicha aportación y la aplicación a la transmisión de las participaciones del tipo de gravamen de los bienes inmuebles (y, por tanto, la inaplicación de la exención de dicha participación) parece ahora excesivamente amplio. Se trata, en ambos casos, de adaptaciones de una cláusula especial debidas a la evolución de las actuaciones pretendidamente elusorias de los particulares, consecuencia inevitable de una legislación guiada por un permanente intento de cerrar *a posteriori* las vías de elusión que los particulares van creando. Ello provoca, como ha denunciado la doctrina, un proceso que se "autoalimenta hasta el infinito" y que genera un "indefinido proceso de complicación de la normativa tributaria".

Sin embargo, más criticable resulta alguna reforma a mayores introducida en el régimen de la cuantificación de la base imponible, resultado de la aplicación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores. En concreto, se dispone que en los supuestos en que se liquide TPO como consecuencia de la transmisión de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades "cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional o en cuyo activo se incluya una participación tal que le permita ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado en más de un 50 por 100 por inmuebles siempre que se obtenga la titularidad total de ese patrimonio, la base imponible será, "el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles".

Recordemos que aquí la polémica radicaba en la redacción del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores que en su último inciso decía: "en los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Y la duda venía suscitada por el significado que se debería atribuir a la expresión relativa a que el tipo se aplique *sobre el valor de los referidos bienes*, con la duda de si se refiere al *valor total de los bienes inmuebles que forman el activo* o el *valor real de participación transmitida*, tomando en consideración el porcentaje sobre los referidos inmuebles. El Anteproyecto opta por la primera alternativa, que era la que venía defendiendo la DGT, por ejemplo, en Contestación a Consulta de 2 de febrero de 1998, y el TEAC en resoluciones de 23 de noviembre de 1995 y 23 de julio de 1998. Por el contrario, el TSJ de Baleares, en la conocida sentencia de 9 de noviembre de 2001 y la Audiencia Nacional en sentencia de 5 de

noviembre de 1998, se habían manifestado a favor de que la base imponible fuese el valor de las acciones que se transmiten y, en concreto, el Tribunal balear se refirió, no al valor total del *patrimonio* de la sociedad sino al valor determinado por la transmisión de acciones que “representen partes” de dicho patrimonio”. Pues bien, la redacción del Anteproyecto parece corroborar que se tomarán como base las partidas del activo computadas como inmuebles, esto es, la totalidad del patrimonio inmobiliario cuando únicamente se adquiere -indirectamente- una parte del mismo. Como señaló la sentencia del TSJ de Baleares de 9 de noviembre de 2001, “ello puede dar lugar a la injusticia de tributar por algo que no se transmite, lo que se aparta radicalmente de la Ley del ITPyAJD que trata de gravar exclusivamente sobre “el valor real del bien transmitido”. En el caso de transmisión de participaciones recibidas por la aportación de inmuebles, también se toma en consideración el valor de los inmuebles, aunque en este caso sólo en la parte proporcional en que fueron aportados en su día, correspondientes a las acciones o participaciones transmitidas.

XIII. Medidas para los empresarios en régimen de estimación objetiva

El Anteproyecto de Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, incluye dos medidas para personas físicas que tributan en el régimen de estimación objetiva de determinación de bases imponible. Las mismas se contienen en la Disposición Adicional Segunda del Anteproyecto, aunque aparecen formuladas más como un programa de acción normativa futura.

Esta Disposición Adicional, en concreto, señala lo siguiente:

Disposición adicional segunda. *Medidas aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades económicas.*

1. Adicionalmente a los supuestos contemplados en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estarán sujetos a un porcentaje de retención del 3 por 100, los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. Para el cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva se tendrán en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Como se puede apreciar, esta Disposición Adicional Segunda, no incluye normas directamente aplicables ni reforma ningún precepto del ordenamiento vigente, ya que la Disposición Adicional es una parte de la ley y por tanto, debería incluir siempre disposiciones con auténtica fuerza normativa. No obstante, la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa, permite que las Disposiciones Adicionales, además de regular regímenes jurídicos especiales, excepciones, dispensas y reservas a la aplicación de la norma o de alguno de sus preceptos, permite incluir en las Disposiciones Adicionales “preceptos residuales que, por su naturaleza y contenido, no tengan acomodo en ninguna otra parte del texto de la norma”. Sólo a partir de este criticable carácter residual de los preceptos incluidos en una Disposición Adicional se puede entender el contenido de las dos medidas, *anunciadas* más que *previstas*, en la Disposición Adicional Segunda del Anteproyecto de Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ambas medidas, retención y nuevo límite de exclusión de estimación objetiva, deben ser analizadas por separado.

En primer lugar la retención. Una de las principales preocupaciones de la Administración en los últimos tiempos con relación al sistema de módulos, es evitar que se utilice para emitir facturas falsas de IVA. No se trata sólo del escaso interés por la emisión de facturas, al tributar por unas cantidades a tanto alzado (que en el régimen simplificado del IVA se corrigió permitiendo la deducción de las cuotas satisfechas en operaciones corrientes, junto con el juego de las cuotas mínimas). El Plan de Prevención del Fraude decía “para ello, se está contemplando la posibilidad de establecer una retención sobre el pago de las facturas emitidas por determinados empresarios en módulos a otros empresarios o profesionales”. Y el Anteproyecto recoge la intención de introducir esta retención, postulando que su importe sea del 3 por 100, los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva.

Se trata de una retención con un porcentaje bajo y con finalidad primaria de control. Este es el primer aspecto objetable, porque la retención constituye en la Teoría General del Tributo, una obligación de efectuar una entrega a cuenta a la Administración, a partir de la percepción de ciertos ingresos, en estos casos, de actividades económicas en régimen de módulos. El pago a cuenta es una obligación tributaria, que en unos casos el sujeto realiza directamente mediante el mecanismo de los pagos fraccionados, y en otros casos es sustituido por el retenedor. En concreto, el artículo 23, I de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala que la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Por tanto, cuando se crea una retención, como quiere hacer la Ley de Prevención del

Fraude, se está creando una obligación tributaria. Esta debe responder a la función prioritariamente recaudatoria y no guiarse, exclusivamente, por una finalidad de control.

Las obligaciones tributarias creadas por exclusivos fines de control no se ajustan plenamente a las exigencias constitucionales. Es verdad que el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias integra la función del legislador de desarrollar un sistema tributario justo. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, perseguir el fraude y la evasión, es también un fundamento constitucional de la actuación de la Administración Tributaria (sentencia 50/1995, de 23 de febrero, según la cual "la elevación del deber de contribuir a un nivel constitucional...lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal" (FJ 6º)). No cabe negar que el control de los rendimientos reales de los empresarios en estimación objetiva es un fin constitucional, amparado en las prerrogativas de la Administración para la lucha contra la ocultación y el fraude. Lo que sí hay que poner en tela de juicio es que ese fin deba lograrse a través de una obligación tributaria, como es una retención y que esa obligación tributaria, figura esencialmente recaudatoria, tenga como fundamento exclusivo el control de rentas.

Es más, introducir una retención que se reconoce exclusivamente como un mecanismo de control de rentas puede afectar a la exigencia de proporcionalidad. El principio comunitario de proporcionalidad ha sido mencionado por el Tribunal Constitucional, diciendo que el mismo consiste en una *relación ponderada de medios a fines* (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-). Y se ha acuñado en el Derecho Comunitario europeo, que vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. En especial, en la jurisprudencia del TJCE, entre otras, las sentencias *Molenheide*, de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), *Proceso Penal contra S. Heinonen*, de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97) y *Vestergaard*, de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, "la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que "proporcionalidad", en sentido estricto supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano.

Esta retención no parece útil, sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 3 por 100 parece enteramente *asumible*. No estando garantizado su efecto disuasorio, por el contrario complicará la gestión de un sistema objetivo que, por definición, debe servir para aligerar la presión fiscal indirecta, de forma que las sospechas de fraude pueden herir de muerte su finalidad como instrumento de simplificación del sistema tributario. Al no ser *útil* no será *idónea*, pero tampoco *necesaria*, porque no es la forma más moderada de intervenir: extiende una obligación a todos los sujetos en estimación objetiva a los efectos de disuadir la utilización de facturas falsas, cuando para ello ya existen otros mecanismos en el ordenamiento, entre ellos los sancionatorios a los que

hemos hecho referencia. Y al no ser ni útil ni idónea, la nueva retención prevista en el Anteproyecto de Prevención del Fraude no será respetuosa con el principio de proporcionalidad. Y el principio de proporcionalidad, aunque no fuese recogido expresamente en la vigente Ley General Tributaria, sí es un principio consolidado en el ámbito comunitario, formando parte de su acervo y resulta de obligado respeto por el legislador español.

Al margen de esta crítica de carácter general sobre la falta de idoneidad de la retención y de su vulneración de las exigencias de proporcionalidad, el precepto contenido en la Disposición Adicional Segunda, adolece de otros defectos.

En primer lugar, carece de auténtico contenido normativo, cosa que no se puede permitir en una Disposición Adicional, cuya función de completar la ley ya hemos expuesto. Si el legislador quisiera disciplinar el régimen de esta retención hubiese propuesto su introducción, modificando el contenido del artículo 101,7 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, que incluye la obligación de los contribuyentes que realicen actividades económicas, de efectuar pagos fraccionados a cuenta del IRPF; se habría añadido la obligación de practicar esta retención. Por el contrario, la Disposición Adicional efectúa una invocación general a la posibilidad de introducir esta retención, “en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan”.

Existe un claro vaciamiento legal, pues esta Disposición Adicional no respeta el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 31,3 de la Constitución. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional ha señalado en sus sentencias 185/1995 de 14 de diciembre (RTC 1995, 185) y 233/1999 de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí mismo el principio de reserva de Ley. En concreto, en la sentencia 185/1995 reconocía que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por Ley”, pero “ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la Ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (F. 6 c)”. Pero otra cosa es la previsión de una obligación tributaria como la retención con la única referencia del porcentaje de la misma. Esta previsión ni siquiera aclara sobre qué base o parámetro se va a aplicar ese porcentaje; si sobre el *rendimiento neto previo* o el rendimiento neto por módulos, una vez practicada la reducción por gastos extraordinarios, como parece lógico. Ni siquiera se concreta o señala si se excluyen o no las subvenciones para determinar la cuantía sobre la que se debe practicar la retención. Esta ausencia absoluta de definición de los términos y contenidos de la retención y su plena remisión al reglamento constituye un vaciamiento legal, incompatible con la reserva de ley. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 83/1994, de 24 de julio, “este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado” y “el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí

que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador". En suma, la ley puede remitir la regulación de aspectos legales al reglamento, "restringiendo efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" (FJ 4º). Pero la Constitución no permite deslegalizaciones como la que se observa en la citada Disposición Adicional Segunda.

Un segundo empeño de la normativa respecto a la estimación objetiva, en los últimos años, ha sido la intención de reforzar los instrumentos normativos que permitirían a la Administración "sacar de módulos" a ciertos contribuyentes, fijando nuevos límites cuantitativos para la exclusión de los mismos. Recordemos, al respecto, que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en vigor desde el 1 de enero de 2003, introdujo una nueva variable de "compras anuales" – los sujetos con un volumen superior a los 300.000 euros quedaban fuera del régimen de estimación objetiva – como complemento a la anterior situación en la cual la exclusión se basaba únicamente en el "volumen de operaciones".

En esta línea, el segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda, define una nueva fórmula de cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva: se va a tener en cuenta "no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes". No se determina, ni siquiera genéricamente, cómo "se va a tener en cuenta"; si a través de una pura y simple adición o a través de límites cuantitativos diferentes. Al no fijarse un "pariente de referencia", no se exige que las actividades de los otros familiares estén en relación con la de ese pariente, lo cual puede llevar al absurdo de penalizar a un grupo familiar donde sus miembros son todos autónomos, aunque sus actividades no tengan ninguna relación entre sí. Tampoco se aclara si los ascendientes y descendientes, cuyo volumen de actividades se tendrá en cuenta, habrán de serlo "en línea recta" o "colateral", o si solamente serán por consanguinidad o se incluyen también los parientes por afinidad.

Al mismo tiempo se hace referencia a las actividades desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de estos parientes. Habrá que entender que estas entidades serán las definidas en el art. 88, y, en especial, las comunidades de bienes y sociedades civiles. En este supuesto, la norma sí parece haberse percatado de la necesidad de hacer referencia a una identidad entre la actividad de los empresarios en módulos y las entidades en régimen de atribución a través de las que actúan ellos o sus parientes, definiendo la identidad a partir de la similitud de Grupo en las Tarifas del IAE, aprobadas por Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Llama la atención que se efectúe una remisión al IAE, impuesto que en la actualidad (desde la Ley 52/2003) no se exige a los trabajadores autónomos que tributan en módulos. En cualquier caso, hay que tomar en consideración que la similitud de Grupo no garantiza una identidad, pues dentro del mismo Grupo pueden realizarse actividades tan diversas que

no permitan detectar el elemento común que justifica esta previsión del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Por ello, sería más adecuado tomar como referencia la semejanza de Epígrafe y no de Grupo.

Por otro lado, no cabe olvidar el efecto perturbador que respecto a las entidades en atribución de rentas más típicas (las comunidades de bienes) tiene el hecho de que la Regla 3ª, 3 del Real Decreto-Legislativo 1175/1990 obligue a que las mismas, cuando ejercen una actividad profesional clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deban matricularse y tributar (si no están exentas) por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Ello puede suponer que el autónomo profesional y la comunidad de bienes de sus parientes, realizando una actividad semejante, estén dados de alta en Grupos distintos, frustrándose la identidad de actividades que la norma pretende fijar.

En segundo lugar, además de la identidad de actividades, se exige, para el cómputo conjunto de este límite a efectos de exclusión del régimen de estimación objetiva, que exista una *dirección común* de tales actividades. La existencia de una dirección común supone el ejercicio de funciones de dirección por un sujeto, y sobre esta cuestión existe una contradictoria doctrina administrativa respecto a otras cuestiones tributarias de gran actualidad, como, por ejemplo, los requisitos para la exención de participaciones de empresas familiares en el art. 4, ocho, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Tomando en consideración las dudas interpretativas que ha planteado el concepto “funciones de dirección”, la norma debería aclarar cuáles son esas funciones y cómo se determinan; ¿basta ejercer un cargo directivo o es necesario acreditar que se realizan “actos normales de gestión empresarial”?

En segundo lugar, se añade la referencia al requisito de que se compartan *medios personales o materiales*. No es muy clara la Disposición Adicional en tanto no se despeja la duda de si el compartir estos medios es un indicio de *dirección común* o es una exigencia a mayores para el cómputo conjunto a efectos de exclusión. No parece que pueda desprenderse la existencia de una dirección común por el mero hecho de que se comparta una oficina o se tenga contratado al mismo trabajador; si no existe la constatación de la existencia de una gestión unificada por parte de un sujeto. Por lo que, parece que se está configurando la dirección común como un requisito a mayores.

Lo grave es que estamos hablando de una Disposición Adicional en un Anteproyecto, con pretendida fuerza normativa y que pretende establecer una obligación tributaria, una retención, que constituye una prestación patrimonial de carácter público, y que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31,3 de la Constitución y de la sentencia 185/1995 de 18 de diciembre del Tribunal Constitucional, debe establecerse de acuerdo con la ley. Un régimen como el comentado, que deslegaliza completamente el contenido de una prestación pública no resulta admisible. ■



DOCUMENTO

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma del IRPF**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción. Modificación en el concepto de “capacidad económica gravable”
2. Rentas del trabajo
 - 2.1. Nuevo tratamiento de las aportaciones a planes y fondos de pensiones y de las rentas derivadas de los mismos
3. La modificación en el tratamiento del ahorro. Influencia del Derecho Comunitario y del contexto internacional. La tendencia a la dualización de los sistemas fiscales
4. El Anteproyecto de Ley de reforma del IRPF desde la perspectiva de la neutralidad del ahorro
 - 4.1. Supresión del régimen de imputación estimativa y de la deducción por doble imposición interna de dividendos.
5. Rendimientos de capital inmobiliario
6. Supresión del régimen transitorio de coeficientes de abatimiento
7. Reformas relativas a las sociedades de profesionales
8. Deducción por adquisición de vivienda habitual
9. Deducción por doble imposición internacional
10. Obligación de Declarar
11. Modificaciones del Impuesto sobre Sociedades
12. Sociedades patrimoniales

1. Introducción. Modificación en el concepto de “capacidad económica gravable”.

En el Consejo de Ministros del 20 de enero de 2006, el Ministro de Economía y Hacienda Informó sobre el Anteproyecto de Reforma del IRPF.

Se trata de un Anteproyecto que pretende modificar el vigente TR Refundido del IRPF, aprobado por Real Decreto-Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, además de modificar el texto de la norma de diversos impuestos.

Por una parte, el Anteproyecto se sitúa en la línea de reducir los tipos máximos y mínimos de la tarifa, que ya se había iniciado con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en vigor desde el 1 de enero de 2003. Sobre tal reforma, que había consistido en fijar cinco tramos, ya se había pronunciado la AEDAF en un sentido positivo. Se fijó un tipo mínimo del 15 por 100 y un máximo del 45%, con unos tramos intermedios del 24 por 100, 28 por 100 y 37 por 100. Ello supuso rebajar del 48 por 100 al 45 por 100, el tipo máximo, aunque también se reduce el límite a partir de la cual se aplicaba. Aunque este tipo máximo seguía siendo alto en relación con Estados de nuestro entorno, con los que la convergencia parece inevitable, y cuyos tipos máximos se sitúan entre el 40 y el 42%. Así, Alemania ha fijado el 42 por 100 para el año 2005, y Estados Unidos, Reino Unido o Portugal, se aproximan al 40%. En su momento se reivindicó una rebaja del tipo máximo al 43 por 100, e incluso, desde algún sector empresarial o profesional, al 40 por 100.

El Anteproyecto recoge, con cierto retraso, esas reivindicaciones, pues la suma de los tipos máximos estatal y autonómico, se sitúa en el 43 por 100. Sin embargo, se altera significativamente la filosofía del tributo en cuanto a su cuantificación. Se fija un amplio tipo cero, hasta 17.360 euros, que viene a compensar el hecho de que desaparezcan las reducciones en la base imponible por mínimo personal y familiar, y en la línea de eliminación progresiva de bonificaciones e incentivos fiscales en la cuota. Los otros tres tipos se sitúan en un 24 por 100, 28 por 100 y 37 por 100. Esta rebaja general de tipos va acompañada por la creación de un tipo proporcional específico del 18 por 100 para las rentas del ahorro, que supone una clara “dualización” del IRPF español, a la que nos referiremos.

AEDAF entiende que es difícil pronunciarse sobre estas cuestiones de un modo aséptico, y al margen de los condicionamientos ideológico-fiscales que suelen acompañarlas. No obstante vamos a pronunciarnos en los mismos términos en que lo hemos hecho respecto a anteriores reformas.

Por un lado, nos parece acertada la reducción de tipos y la articulación de una alícuota máxima del 43 por 100, lo que nos acerca más a los sistemas fiscales de nuestro entorno. También es adecuada la inclusión de un tipo cero que opere como tal.

Menos plausible resulta el descartar el tratamiento de las cargas personales y familiares en sede de base imponible, modificando el sistema vigente desde el 1 de enero de 1999. De

hecho, la norma deja de hacer referencia a la *renta disponible* como objeto de tributación, como se dispone actualmente en el art. 2,2 del TR de la Ley del IRPF, para limitarse a mencionar que la renta económica que va a ser gravada lo será de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Constituye un error no tomar en consideración la teoría de la renta disponible, que incorpora en buena medida toda la tradición europea, especialmente importante en Alemania, sobre el *Existenzminimum*, según el cual el mínimo no gravado se vincula a la idea de “mínimo existencial” (sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 22 de junio de 1995). La finalidad del mínimo existencial, y, consiguientemente, de la configuración del objeto del IRPF como “renta disponible” no es otra que la modulación de la renta en función de la verdadera capacidad del sujeto, teniendo en cuenta sus obligaciones económicas familiares, y eso hay que hacerlo a nivel de base imponible, pues la base es la cuantificación de la capacidad económica gravada. Es decir, hay que sustraer la renta disponible de la base gravada antes de aplicar la tarifa, porque reducir la base en función de las cargas personales y familiares es una cuestión de justicia tributaria y no de política familiar o de fomento de la natalidad. Si comparativamente, quien está en un tramo superior se “ahorra más” ello es consecuencia de un mecanismo tendente a llevar a cabo una adecuación de la renta a la capacidad contributiva. El mismo efecto se produce en otras situaciones en las que no se genera tanto “impacto”; así, es obvio que el profesional persona física que se deduce el sueldo de una secretaria o una enfermera o que amortiza un activo se “ahorra más” si está en un tramo superior, sin que nadie cuestione que ese salario o esa amortización ha de deducirse en la base imponible. Por el contrario, los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares se computan en el tramo a tipo cero, esto es, técnicamente se gravan a tipo cero.

Se daña así, el principio de capacidad económica a que hace referencia el art. 31,1 de la Constitución y que constituye la piedra angular de un “sistema tributario justo” del que el IRPF es pieza esencial. Parece una obviedad, que sin embargo hay que repetir, que la capacidad de una persona para soportar un impuesto sólo comienza a partir de la renta que excede de la que cubre sus necesidades básicas y de su familia, pues de otra manera, al gravar esa renta básica indispensable, el tributo resultaría confiscatorio.

Podríamos entender que esa función de la renta disponible se mantiene, en tanto el sistema que recoge el Anteproyecto puede catalogarse como una “solución salomónica” entre el sistema actualmente vigente y un método de deducciones en cuota, que creemos resulta reprochable, pues las deducciones en cuota son una pura y dura forma de subvención, que además sólo beneficia a quienes tienen capacidad económica suficiente para estar obligados a declarar. El sistema recogido en el Anteproyecto supone que los mínimos personales y familiares que se recogen en los artículos 56 a 61 operan como cantidades gravadas a tipo cero, esto es, los mínimos se configuran en el tramo a tipo cero, lo que supone que los mismos determinan el gravamen del exceso. Un tipo cero que absorbe el mínimo personal y familiar supone una reducción del tipo medio final, ya que, como reconoce la Exposición de Motivos, supone un efecto similar al obtenido con la aplicación de las deduc-

ciones en cuota, aunque no como una auténtica deducción, sino, (permítasenos la expresión), “dentro de la propia cuota”.

El efecto por tanto, es el de una “desgravación” cuando la capacidad contributiva se debe tratar *sujetando* la renta allí donde hay capacidad y *eximiendo* allí donde no la hay. Es obvio que en un impuesto progresivo, desgravar no es lo mismo que eximir. Además, el impacto en la cuota final tampoco está libre de “persiones”, ya que si solo se somete a tributación el “exceso” de cada *mínimo* a que tenga derecho el contribuyente, el efecto será que tal exceso está más gravado *cuanto más mínimos* se tengan. De manera que la reforma no va a mejorar algunas situaciones patológicas que venían siendo denunciadas, como las de aquellas unidades familiares en las que los rendimientos provienen de un solo perceptor (y que en parte se solucionarían permitiendo la imputación, en régimen de sociedad legal de gananciales, de los salarios a sus verdaderos titulares civiles, es decir, a ambos cónyuges por mitad). De esta manera sí se puede hablar de “perdedores”. Por ejemplo, una familia con dos hijos y en la que sólo uno de los cónyuges tuviera un trabajo remunerado estará peor tratada que, por ejemplo, otra familia sin hijos en la que concurra el hecho de que los rendimientos son obtenidos por ambos cónyuges. Además, la supuesta nueva protección fiscal a la familia perderá rápidamente peso relativo a partir de ingresos relativamente bajos, tales como –dependiendo del número de hijos– unos 100.000 ó 150.000 euros anuales para los rendimientos del trabajo.

Compartimos, sin embargo, la rebaja de tipos. La tarifa progresiva que hoy consta de cinco tramos, pasará a estar integrada por cuatro tramos: comenzará en el 24 por 100 y terminará en el 43 por 100 y, como diremos más adelante, la configuración de un tipo proporcional específico para el ahorro, que se fija en un 18 por 100.

No obstante, la forma de articular la rebaja quizás no sea la más acertada. A la base que no incluye las “rentas del ahorro” (y, por tanto, que incluye las rentas del trabajo que, tradicionalmente, se consideran dignas de protección) se va a *reducir*, no ajustando toda la tarifa o, al menos, sus escalones inferiores, sino eliminando el primer tramo del 15 por 100. Esto es, suprimiendo el límite que actualmente separa el primero de los tramos (15 por 100) del segundo (24 por 100), con una elevación sustancial (del 15 al 24 por 100) del tipo mínimo de la escala y una rebaja de dos puntos (del 45 al 43 por 100) en su tipo más alto. Tipo mínimo que seguirá siendo comparativamente más elevado que la de muchos países de nuestro entorno (pensemos en tipos mínimos del 10 por 100 en Reino Unido o del 12,5 por 100 en Italia, o las exenciones previstas en Bélgica para las formas no especulativas). Ello puede suponer un problema en un marco de libre circulación de capitales.

Por lo demás, y como hemos venido defendiendo, coincidimos en la política de eliminación progresiva de las desgravaciones y beneficios fiscales que operan en cuota, lo que debe ser expresión de una máxima que, creemos, debería regir la política fiscal en los próximos años: frente a una política de incentivos fiscales, es más adecuado reducir los tipos, pues afecta a todos los inversores y no discrimina a unos respecto a otros. Es más acorde con los principios de justicia tributaria y es compatible con la existencia de ayudas públicas de naturaleza extrafiscal por programas o actuaciones específicas.

2. Rentas del trabajo

Pocas novedades en cuanto a los rendimientos del trabajo. Quizás la más destacada es el incremento de la reducción por rentas del trabajo. Así la nueva redacción del art. 20 prevé para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros, una reducción de 4.000 euros anuales, y para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales. A su vez, para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales. La reducción se incrementa, entre otros supuestos, en un 100 por ciento en el caso de trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Resulta positivo que el incremento de la reducción se aplique también a los trabajadores autónomos. Además, la reducción por rentas del trabajo pasa a tener una ubicación mucho más razonable, que debe ser valorada positivamente.

Entre los aspectos reprobables, sin embargo, cabe situar que, al mantenerse la regla general prevista en los artículos 84, 1 y 2 sobre tributación conjunta, se conserva el efecto de una sola reducción aunque existan dos perceptores, con lo que ello tiene de perjuicio para el mercado laboral. Resulta sorprendente que la Exposición de Motivos justifique estas curiosas reglas presentes en el cálculo de la cantidad a pagar en el supuesto de tributación conjunta afirmando que “la política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante se mantiene de momento el tratamiento actual para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no pueden acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como es el caso de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida”. La AEDAF postula que se permita reducir dos veces si hay dos perceptores de rentas del trabajo.

En cuanto al régimen de rentas del trabajo, deberían introducirse algunas disposiciones, como la eliminación de la presunción de que no ha habido cambio de residencia de Comunidad Autónoma en las circunstancias previstas en el art. 59, 3 de la Ley del IRPF, lo que realmente penaliza cambios de domicilio que aun reuniendo los requisitos de incremento de la base en un 50%, tributación efectiva inferior resultante del cambio y recuperación de la residencia en la Comunidad originaria en el año siguiente, no tienen que deberse necesariamente a una búsqueda de un ahorro fiscal. También se debería haber sido más generoso en la exención de las cantidades que se abonen con motivo del traslado del puesto de trabajo a municipio distinto, e incluso, promover, como medidas adicionales, correcciones en la deducción por adquisición de vivienda habitual, permitiendo expresamente, y en determinadas circunstancias, la posibilidad de dos viviendas habituales, una por cada cónyuge.

Especialmente importante a la hora de tratar el régimen de las rentas del trabajo es una cuestión sobre el que la AEDAF ya se ha pronunciado y que el Anteproyecto no resuelve. Es la relativa a la imputación de rendimientos del trabajo, que según el art. 11, 2 de la Ley, se hará en la persona "que haya generado el derecho a la percepción". Sabido es que en el régimen de sociedad legal de gananciales –régimen legal en la mayoría del territorio del Estado– las rentas obtenidas por el trabajo de cualquiera de los cónyuges, son bienes gananciales –art. 1.347 del Código Civil–, y de que, al margen de la postura ecléctica de la Comisión de Expertos reflejada en el Informe en que se basó la Ley 40/1998, el IRPF es un impuesto sobre la renta "percibida". Y la percepción de renta se refiere, precisamente, a la apropiación de la misma, no al estadio anterior, que es el de la titularidad de la fuente de renta. En el IRPF se grava la renta en quien verdaderamente la percibe, por eso hay que atender a la verdadera titularidad civil de todas las rentas. Ello significaría que en el régimen de sociedad legal de gananciales, la renta del trabajo de cualquiera de los cónyuges debería poder imputarse por mitad a cada uno de ellos lo que, por otra parte, provocaría un efecto similar al *splitting*. Estamos, a juicio de AEDAF, ante una de las carencias más acusadas del Impuesto, por lo inequitativo, y a la que no se ha puesto solución por exclusivas motivaciones recaudatorias.

2.1. Nuevo tratamiento de las aportaciones a planes y fondos de pensiones y de las rentas derivadas de los mismos.

En cuanto a las aportaciones a planes de pensiones y sistemas de previsión privada, los mismos han venido siendo objeto de crítica. Sin embargo, el Anteproyecto no opta por su supresión sino por su reducción. Así, para las aportaciones ordinarias, que sólo darán lugar a reducciones en la base imponible del contribuyente cuando den lugar a la generación futura de una renta vitalicia, no podrán exceder de la menor de las siguientes cantidades: 8.000 euros anuales, cualquiera que sea la edad del inversor o el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será de un 50 por 100 para contribuyentes mayores de 52 años. Eso supone un recorte sustancial de la deducción por aportaciones a planes de pensiones para los mayores de 52 años, quienes, en muchos casos, no pudieron comenzar antes sus aportaciones y además, su derecho a efectuar aportaciones protegidas finaliza a los 65 años. Además, es criticable que resulten incompatibles las aportaciones de los beneficiarios a sus planes individuales con las que hayan realizado las empresas, mediante planes de empleo, en cuanto ambas conjuntamente superen el límite de ambos.

También resulta criticable la modificación en la reducción del 40 por 100 que se venía aplicando sobre la cuantía íntegra de las prestaciones recibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y otros sistemas de previsión social de carácter privado cuando hubiesen transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Resulta contradictorio con la política de incentivo de la previsión privada y el ahorro a largo plazo que dicho 40 por 100 de reducción se vaya a aplicar a partir de ahora a las prestaciones de capital devengadas por fallecimiento del partícipe, quedando siempre al margen de esta reducción las presta-

ciones que deriven de contribuciones empresariales imputadas al trabajador y las prestaciones de la previsión privada por jubilación.

Aunque rechazamos que se haya limitado la reducción del 40 por 100, el régimen transitorio parece bastante razonable. Para prestaciones derivadas de contingencias acaecidas antes del 1 de enero de 2007 se faculta al beneficiario del plan de pensiones a aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2006 esto es, el vigente en la actualidad. En lo relativo a las contingencias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 2007, el Anteproyecto prevé que tanto los derechos económicos existentes a 31 de diciembre de 2006 como las aportaciones a estos sistemas de previsión efectuadas durante los años 2007 a 2010, siempre que no supere los límites que hemos señalado, podrán computarse aplicando el régimen vigente a 31 de diciembre de 2006. El límite máximo de dichas aportaciones será 8.000 euros para el año 2007, 6.000 para el 2008, 4.000 para el 2009 y 2.000 euros para el año 2010.

3. La modificación en el tratamiento del ahorro. Influencia del Derecho Comunitario y del contexto internacional. La tendencia a la dualización de los sistemas fiscales.

Constituye la gran novedad del Anteproyecto. Al respecto conviene detenerse brevemente en el dato de que el tratamiento del ahorro está condicionado por aspectos internacionales y supranacionales. Cabe incluso decir que los legisladores nacionales no son libres a la hora de regular las cuestiones relacionadas con la fiscalidad de los dividendos y otras formas de inversión del ahorro.

Conviene al respecto hacer unas breves consideraciones:

En primer lugar, el escenario internacional viene caracterizado por el proceso de globalización económico-financiera y la libre circulación de capitales. En el plano internacional, se adoptó la Directiva 85/566/CEE (derogada el 1 de julio de 1990), que preveía la liberalización completa de todas las transacciones en capital directamente necesarias para la interconexión de los mercados financieros nacionales. El pleno desarrollo de la libre circulación de capitales llegaría con la Directiva del Consejo 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, que pretendía garantizar la libre circulación de capitales entre personas residentes antes del 1 de julio de 1990, aunque para España la fecha de referencia sería el 1 de enero de 1993. Aunque originariamente la libre circulación de capitales no aparecía como una libertad prioritaria, poco a poco se fue consolidando como objetivo esencial de la Unión Europea. El carácter esencial de la libre circulación de capitales se consolidaría con el Tratado de la Unión Europea. Como consecuencia del Tratado de la Unión de 1992 y de los nuevos arts. 73 B a G (numeración anterior al Tratado de Amsterdam). La plena libertad de circulación de capitales entra en vigor el 1 de enero de 1994, salvo para Grecia, cuya fecha de referencia será el 16 de mayo de ese mismo año. La proclamación de la libre circulación de capitales alcanza su más importante expresión en el art. 73, b, I, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capital entre

los Estados miembros y entre éstos y terceros países. Y ello a pesar de las “reservas” recogidas en el art. 58 del Tratado de la Unión.

En segundo lugar, en el ámbito estrictamente comunitario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, viene realizando una intensa labor de armonización negativa, aplicando las libertades esenciales del Tratado y detectando supuestos de discriminación por razón de la nacionalidad. Es lo que se conoce como *armonización negativa* o *armonización de segundo grado*. Se trata de la labor que viene desempeñando el Tribunal en la tutela de la no discriminación por razón de la nacionalidad y en la protección de la libre circulación de capitales. Así, para la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de la libre circulación de capitales deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (así, la sentencia del TJCE *Centros* de 9 de marzo de 1999, C-212/97. Además, en el caso concreto de la libre circulación de capitales, la jurisprudencia del TJCE ha añadido que una medida contraria a esta libertad es aquella “que obstaculiza directamente la circulación de capitales, imposibilitándola o dificultándola” (sentencia de 14 de noviembre de 1995, *Gustavsson y Svenson* –As. 484/93)

A partir de esta doctrina, el Tribunal se ha pronunciado sobre el contenido de ciertas normas internas en los distintos países de la Unión Europea, en sentencias como la *Verkooijen* de 6 de junio de 2000 (C- 35/98), *Lenz* de 15 de julio de 2004 (C-501/00), y sobre todo la sentencia *Manninen* de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, que considera restrictivo de la libre circulación de capitales el régimen de integración *estimativa* de dividendos de la legislación finlandesa. **Estos imperativos de Derecho Comunitario deben influir en las decisiones del legislador español a la hora de tratar, en el futuro, las rentas procedentes de la inversión bursátil, en aspectos como, por ejemplo, el tipo aplicable a plusvalías percibidas por no residentes cuando se trate de residentes en otro Estado de la Unión Europea o la ya mencionada supervivencia del sistema de integración estimativa.**

Precisamente el sistema de tributación existente en España, era un sistema de imputación estimativa, pues desde el art. 4 de la Ley 42/1994, de 31 de diciembre, con vigencia desde el 1 de enero de 1995, se dispone que la cuantía íntegra de los dividendos, en cuanto procediesen de sociedades residentes en territorio español, se multiplicaría por un tipo general del 140 por 100. Se trataba de optar por un modelo de integración entre los impuestos del IRPF e Impuesto sobre Sociedades que mitigase los problemas de doble imposición económica, optándose por un mecanismo de *imputación estimativa*, consistente en multiplicar el dividendo íntegro percibido por un coeficiente tal que el producto resultante fuese igual al beneficio estimado del que procede el dividendo percibido; de esta manera, la diferencia entre el beneficio y el dividendo será igual al Impuesto sobre Sociedades satisfecho, que se deducirá de la cuota del IRPF. Al tiempo, se prevé una deducción en

cuota del 40 por 100. Se pretende, en suma de que el accionista persona física integre en su base imponible el gravamen estimado, satisfecho por la sociedad sobre el beneficio distribuido, y el dividendo percibido elevado al íntegro, al tiempo que se prevé una deducción en cuota equivalente al impuesto satisfecho por la sociedad.

La sentencia *Manninen* de 7 de septiembre de 2004, que declaró contrario al Derecho Comunitario un sistema de integración estimativa existente en la normativa finlandesa, similar al nacional, condicionaba al legislador español. De hecho, la obligación de multiplicar el importe de los dividendos percibidos por 140 por 100 ya había sido criticada en reiteradas ocasiones. Sin embargo, el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, presidida por el catedrático Manuel Lagares, que aprobó su Informe del 15 de febrero de 1998, entendía que “aunque el sistema de integración estimativa no es fácilmente comprensible por los contribuyentes, no se propone su eliminación”

También respecto a los mecanismos de corrección de la doble imposición económica de dividendos de carácter internacional existen límites derivados de una profusa jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo; en especial cuando los Estados europeos regulen mecanismos para atenuar la doble imposición económica que sólo se apliquen cuando los beneficiarios de los dividendos sean residentes y la sociedad distribuidora sea residente; ello puede provocar distorsiones y ser contraria a la esencia de la libre circulación de capitales. La sentencia *Verkooijen* tiene además su importancia porque se enfrenta a las medidas destinadas a corregir la doble imposición de dividendos en la distribución de beneficios a favor de una persona física, supuesto que es el que suscita nuestra atención en el presente trabajo. Como apuntamos, el caso cuestionado en esta resolución hace referencia a la legislación holandesa que contemplaba un sistema de *shareholder relief*, y establece una exención parcial en el impuesto personal sobre la renta de dividendos percibidos por residentes y distribuidos por sociedades residentes, exención que no se aplicaba cuando el dividendo fuese distribuido por sociedades no residentes. La diferencia de trato tomaba como referencia la residencia de la sociedad distribuidora y el Tribunal considera que ello provoca una restricción injustificada de la libre circulación de capitales. A partir de estas consideraciones, podemos afirmar que el actual diseño que se efectúa en nuestro ordenamiento del mecanismo de eliminación de la doble imposición económica internacional supone una clara restricción a la libre circulación de capitales prevista por el artículo 56 del TCUE.

Al margen del Derecho Comunitario, el actual contexto internacional va a influir en las reformas que se adopten, por la creciente situación de interdependencia derivada de la globalización económica, que ha derivado en una creciente interacción de las políticas fiscales de los distintos Estados, superando el carácter preeminentemente nacional que imponían las restricciones de los movimientos transfronterizos de bienes y capitales. Consecuencia de ello han sido las reformas fiscales emprendidas en los últimos años por Estados como Noruega, Suecia, Finlandia o Austria. Esto países optaron por sustituir la idea de un impuesto sintético sobre la renta como eje del sistema tributario por un tratamiento

diferenciado de las rentas de capital, sometidas a un tipo único de carácter proporcional, sujetando el resto de las rentas a una tarifa progresiva. El ejemplo más claro ha sido el caso de Finlandia y su *Dual Income Tax System*.

En el sistema dual, todos los rendimientos del ahorro se sujetan a un tipo equivalente, y entre ellos los derivados de los beneficios distribuidos por la titularidad de acciones y las plusvalías obtenidas por la venta de las mismas.

Esa alícuota es equivalente o aproximada a la que se aplica a los beneficios sociales, quedando el resto de los rendimientos, y en especial los procedentes del trabajo, sometidos a una tarifa progresiva. Como señaló en su momento el Informe para la Reforma del IRPF el 3 de abril de 2002, la justificación del modelo dual se encuentra en la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo, añadiéndose que “en un mundo con libertad de movimiento de capitales, si un país pretendiese aumentar la imposición sobre los rendimientos del ahorro, para conseguir que éste se invirtiese en su territorio, tendría que ofrecer rentabilidades brutas antes de impuesto más elevadas que las de sus competidores, lo cual conduciría a menores retribuciones para el factor trabajo”.

Pero junto con las tendencias dualizadoras, la sujeción de todos los productos del ahorro, independientemente de que la forma de percepción de los mismos sea la distribución de dividendos o la enajenación o reembolso de participaciones, viene exigida por estrictas razones de neutralidad.

Podemos hablar de una neutralidad con proyección internacional o neutralidad en la exportación de capital (*capital export neutrality*) también llamado principio de neutralidad interna, según el cual, a los sujetos que producen rentas también en el extranjero o sólo en el extranjero, se les debe aplicar el mismo tratamiento tributario, ni más desfavorable ni más favorable, que a los sujetos que producen renta exclusivamente dentro del Estado de la residencia. Otro principio, con una mayor influencia comparativa en la política legislativa de tratamiento de las rentas derivadas de la inversión bursátil, es el de neutralidad en la importación de capitales o neutralidad externa (*foreign neutrality*) según el cual, a los sujetos residentes que obtengan rentas también en el extranjero o sólo en el extranjero, se les debe aplicar el mismo tratamiento tributario, ni más favorable ni más desfavorable, que el que se aplica por el Estado dentro del cual tal renta se genera (Estado de la fuente) a quienes obtienen rentas de modo exclusivo en tal Estado. Pero lo que aquí nos interesa es la neutralidad puramente interna.

Respecto a este concepto de neutralidad, podemos optar por la definición tomada del Informe para la Reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para este documento, **la primera expresión de neutralidad sería que “ninguna fuente financiera sea preferible a otras por razón de las normas tributarias aplicables” y que “el tipo efectivo de gravamen sobre los rendimientos de las diferentes inversiones sea el mismo”, además de que “los métodos para evitar la doble imposición internacional consigan que la tributación que soporten los rendi-**

mientos de las inversiones interiores y exteriores sea sensiblemente igual”.

En este último caso, se trata de las fórmulas de neutralidad en la importación y en la exportación de capitales, cuya virtualidad expondremos más adelante.

Es evidente que el IRPF hasta ahora vigente adolecía de una falta de neutralidad proveniente, de modo prioritario, de la diferente catalogación de los rendimientos que se pueden obtener de la inversión, bien como rendimientos de capital mobiliario, bien como ganancias o pérdidas patrimoniales, con las diferencias de tratamiento que iremos viendo.

La diferencia de tratamiento consiguiente se liga a una determinada forma de obtención de la misma. Las rentas que proceden del capital lo hacen, en primer lugar, porque ese capital se cede a un tercero. Es lo que ocurre cuando esa cesión implica participar en los fondos propios de una entidad capitalista; se trata de rentas de capital que, como los dividendos, afluyen de forma constante y deben imputarse temporalmente de acuerdo con el principio de exigibilidad. En segundo lugar, las rentas del capital pueden proceder de la variación del valor de un activo financiero, en este caso, de una acción. No se trata de una afluencia, sino de un ingreso extraordinario o discontinuo; en este sentido se atiende al principio de realización y la renta se grava en el momento de la enajenación del activo, en concepto de plusvalías. En cualquier caso, la renta es lo que es, independientemente de cómo se obtenga, y no se justifica un tratamiento radicalmente diferente. Pensemos en el diferente tratamiento entre la inversión directa en Bolsa y la inversión a través de participaciones en fondos de inversión. En primer lugar, los rendimientos se obtienen bajo la forma de dividendos, con integración al 140 por 100 y tributación al tipo general, en el segundo caso mediante el reembolso de participaciones, resultando gravados al 15 por 100.

4. El Anteproyecto de Ley de reforma del IRPF desde la perspectiva de la neutralidad del ahorro.

El Anteproyecto de Reforma del IRPF se orienta claramente hacia la dualización, previendo dos bases imponibles: una integrada por la renta general y otra formada por los rendimientos que constituyen, para el Anteproyecto de Ley, *renta del ahorro*. Constituyen rendimientos del ahorro, los procedentes de la participación en fondos propios, de la cesión a terceros de capitales propios y de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de imposición de capitales. Todos ellos, junto con las plusvalías que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, se gravan a un tipo único del 18 por 100. En concreto, se incorporan a la base todos los rendimientos de capital mobiliario, con excepción de determinados supuestos específicos que por su naturaleza, podrían encontrar acomodo también en el seno de actividades económicas, como son los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial, los arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas, o los derivados de la cesión de derechos de imagen, si bien desaparece la norma de integración de dividendos que anteriormente se contenía en la ley, al adoptar una opción por el sistema clásico de relación entre el impuesto societario y el de la renta de las personas físicas. Como consecuencia de ésta, y

con relación a los dividendos, desaparece la deducción por doble imposición y se introduce en el artículo de rentas exentas una exención para los que no superen en cuantía íntegra 1.000 euros.

Solución que ha de ser saludada positivamente desde la perspectiva de la neutralidad.

4. 1. Supresión del régimen de imputación estimativa y de la deducción por doble imposición interna de dividendos.

Además, por imperativos de la jurisprudencia comunitaria, desaparece la imputación estimativa, que obligaba a multiplicar el importe de los dividendos percibidos por 140 por 100, siempre que la sociedad que reparte beneficios hubiese tributado al tipo general.

En concreto, con el actual sistema si se considerase un dividendo bruto de 100 y un impuesto sobre sociedades del 35 por 100, eso significaría que el impuesto sobre sociedades soportado representaría un 53,84 por 100 de los dividendos, lo que conduciría a una tributación conjunta efectiva para los dividendos que variaría entre el 39,04 y el 81,04 por 100. La tributación real por dividendo percibido es de un 23% y para un tipo marginal del 28,57% una persona física no tributa por los dividendos percibidos y para tipos inferiores dicha tributación es "negativa". Se produce un tratamiento notablemente diferenciado, que pervierte el efecto de la progresividad, para mutarlo en una vulneración de las exigencias de equidad horizontal.

Por su configuración técnica, el sistema de imputación estimativa es una fuente permanente de eventuales discriminaciones por razón de la nacionalidad. Y ello porque su ámbito de aplicación se circunscribe a los dividendos percibidos de sociedades residentes en España, lo que supone su no aplicación por sociedades residentes en otros Estados de la Unión Europea. Ello supone aplicar una fiscalidad más onerosa a los dividendos procedentes de sociedades residentes en otros Estados de la Unión Europea. E incidir en un defecto patológico de nuestro sistema fiscal como es la discriminación fiscal de los no residentes, que lo sean en otros Estados de la Unión Europea. Discriminación denunciada, entre otras, por el requerimiento formulado por la Comisión Europea de 14 de julio de 2005 al Ministerio de Economía y Hacienda y por la posterior denuncia ante el Tribunal de Justicia de 16 de enero de 2006, sobre el distinto régimen de residentes y no residentes de plusvalías derivadas de la venta de bienes inmuebles situados en el territorio español. Por eso su supresión debe ser saludada positivamente.

Dicha supresión, así como el gravamen de todas las rentas del ahorro al 18 por 100, ha supuesto la eliminación de la deducción por doble imposición interna, del 40 por 100 del importe de los dividendos percibidos.

Se trataba de una medida controvertida contra la doble imposición interna, que, según cálculos reiteradamente efectuados, para tipos marginales superiores al 28,57 por 100, no resultaba plenamente efectiva, pero que, en todo caso, minoraba el impacto más que de no existir dicha deducción. La supresión de la deducción por doble imposición es quizás el

aspecto más criticable de la nueva regulación de la tributación del ahorro. Se trata de una solución que no se justifica por el hecho de que los dividendos vayan a ser gravados a un tipo reducido. Y no se justifica, primero, porque la doble imposición económica es un fenómeno que ha de ser eliminado, independientemente del importe del impuesto que se exija al beneficio distribuido. Y en segundo lugar porque la suma del 18 por 100 más el tipo que soporte la sociedad provocarán una sobreimposición inaceptable. Así, el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 1998 había dicho claramente que “debe mantenerse en lo sustancial el sistema de corrección de la doble imposición económica de dividendos”.

Si bien la deducción por doble imposición económica interna de dividendos podría ser objeto de adaptación a la nueva forma de tributación de las rentas del ahorro, ello no justifica su supresión, ni siquiera ante la anunciada reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades, pues el fenómeno que está detrás, esto es, el doble gravamen de la misma manifestación de riqueza (aunque bajo dos fórmulas diferentes), sigue estando presente y es fundamental contemplarlo. En un escenario de coexistencia de ambos impuestos (problema al que en su momento se enfrentó el Informe Carter) la implementación de medidas específicas contra la doble imposición interna no puede soslayarse. Por eso, AEDAF propone la recuperación (aunque el porcentaje sea inferior al 40 por 100) de la deducción por doble imposición.

En cualquier caso, y como dijimos en nuestros Informes del año 2002, no se entiende por qué sólo cabe deducir en determinados rendimientos de capital mobiliario los “gastos de administración y custodia” y no todos los que sean necesarios para la obtención del ingreso, en especial aquellos que significan una carga financiera en la que hay que incurrir para obtener el rendimiento. En el presente informe insistimos en ello. En primer lugar, es atentatorio contra el principio de contribuir de acuerdo a la capacidad económica. Es evidente que la capacidad económica se medirá por el neto resultante de restar de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de los mismos y así, al no permitir otra deducción que la enunciada, la capacidad económica se mide mal. En segundo lugar, es discriminatorio con el Impuesto sobre Sociedades donde los gastos financieros en los que se pueda incurrir para realizar a su vez inversiones financieras sí son deducibles. Y en tercer lugar, la tributación que puede derivarse de esa circunstancia puede suponer en la práctica un freno a la realización de determinadas actividades que podrían reportar beneficios a sus realizadores y al erario público.

5. Rendimientos de capital inmobiliario

No hay grandes novedades en lo relativo al tratamiento de los rendimientos procedentes del capital inmobiliario, a pesar de la anunciada intención de incentivar el parque de viviendas en alquiler.

En relación con la **fiscalidad de los inmuebles urbanos**, la reordenación de la misma pasa, de manera ineludible, por la completa supresión de la ficción fiscal denominada

“imputación de rentas inmobiliarias” del 2 por 100 del valor catastral, que el Anteproyecto mantiene en su artículo 85. Resulta sorprendente que una reforma inspirada, entre otras cosas, por un afán de profundizar en la justicia tributaria, no se haya propuesto acabar con las ficciones tributarias que colisionan con las más elementales exigencias de capacidad económica, que ha de ser siempre una capacidad real y no *ficticia*. Así lo ha dicho recientemente el TC al declarar inconstitucional la desafortunada Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos; señalando que la “...ficción que establece la norma impugnada resulta claramente incompatible con el principio de capacidad económica” (sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º). Es necesario “depurar” la ley del Impuesto de ficciones incompatibles con las exigencias de justicia, empezando por la imputación de rentas inmobiliarias respecto a inmuebles que no constituyan vivienda habitual.

Se mantienen las medidas a favor de los propietarios. Recordemos en este sentido, que la propia AEDAF, ya en su informe sobre el Proyecto de Reforma del IRPF de 2002, afirmó que “hubiera resultado más acorde con las exigencias de técnica jurídico-tributaria, prever medidas para los inquilinos, que no tendrían que constituir ninguna clase de incentivos especiales, sino la deducción, total o parcial de las rentas satisfechas, lo que permitiría además controlar una importante bolsa de fraude como la que se da en el mercado de viviendas de alquiler”. De la misma manera se mantiene, respecto a los gastos deducibles en la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, el límite del importe de los ingresos, lo que incita la conversión de rentas del capital inmobiliario en rentas de actividades económicas. Sería bueno, además, introducir un mecanismo de deducción sin límite de los gastos de la inversión inicial para poner la vivienda en alquiler.

A lo que hay que unir reproches que ya formulamos en su momento, con ocasión de la reforma del IRPF del año 2002. Proponíamos entonces que se eliminase la imposibilidad de que los rendimientos de capital inmobiliario resulten negativos. Decíamos también en nuestro Informe de 2002 que “además, se debe mejorar el régimen de los gastos deducibles del arrendador; aclarando explícitamente, que en algunos casos – por ejemplo, los correspondientes a gastos de conservación y reparación – estos gastos podrían deducirse con anterioridad al arrendamiento del inmueble si tienen como finalidad destinar el inmueble a tal arrendamiento”. Observaciones que es necesario reiterar con relación a la reforma de 2006.

6. Supresión del régimen transitorio de coeficientes de abatimiento.

Como se recordará, el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, recientemente cuestionado por la sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 189/2005, de 7 de julio, resolvía el recurso de inconstitucionalidad 3372/1996, pero sólo por el hecho de haber utilizado el instrumento del Decreto-Ley para introducir ciertas medidas tributarias, y sometió las ganancias de patrimonio a un tipo fijo, que entonces era del 20 por 100, frente al sistema de coeficientes reductores, contemplado en la Ley del IRPF de 1991. Así, modificó el art. 45 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF. Este precepto preveía la reduc-

ción progresiva del importe de la plusvalía y, originariamente, también de la minusvalía, cuyo plazo de generación superase los dos años, en un porcentaje del 7,14 por 100 por cada año de permanencia que excediese de dos, porcentaje que sería del 11,11 por 100 para acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales y del 5,26 por 100 para inmuebles. Los incrementos resultaban no sujetos una vez que hubieran transcurrido respectivamente, 15, 10 y 20 años. El contenido de la modificación consistió en suprimir estos coeficientes y los supuestos de no sujeción por el transcurso del tiempo; el precepto se va a limitar a decir que las ganancias y las pérdidas patrimoniales se cuantifican por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, sin prever reducción alguna.

Sin embargo, se mantuvo un régimen transitorio de aplicación de los coeficientes de abatimiento. El art. 13 del Decreto-Ley introducía un *régimen transitorio* de aplicación de los “coeficientes reductores” en el cálculo de los llamados, a la sazón, incrementos y disminuciones de patrimonio. Así, se implementaba una especie de ultraactividad de los coeficientes, introduciendo (más bien añadiendo) una Disposición Transitoria 8ª en la Ley 18/1991. Desde la perspectiva de la pura técnica legislativa, se trata de una verdadera norma transitoria que pretende ordenar razonablemente el tránsito de un régimen de cuantificación de las plusvalías a otro. En la filosofía del Decreto-Ley 7/1996 estaba poner fin al papel determinante de la variable *período de permanencia*. Para ello se introdujo una Disposición Transitoria, la Octava, en la Ley 18/1991. En ésta se dispone que, para los elementos transmitidos a partir del 1 de enero de 1997, pero adquiridos antes del 31 de diciembre de 1996 (en realidad, antes del 31 de diciembre de 1994 por el juego de los dos plazos de “carencia”), la aplicación de un coeficiente general del 14,28 por 100 en lugar del de 7,14 por 100 previsto con anterioridad; de un 25 por 100 para acciones en vez de un 11,11 por 100 y de un 11,11 por 100 para inmuebles, en lugar de un 5,26 por 100. Según eso, los incrementos no estarán sujetos transcurridos, respectivamente, 8, 5 y 10 años. Como novedad, se suprime la aplicación de coeficientes reductores sobre las disminuciones de patrimonio, pero se permite la aplicación de coeficientes de actualización sobre el valor de adquisición. El importe de las ganancias o pérdidas así determinadas se gravaban al 20%, con un tipo 0% para las primeras 200.000 pesetas. Se provocaba un efecto de “duplicación” de los coeficientes correctores aplicables a los incrementos o disminuciones patrimoniales generados con anterioridad a la aprobación del citado Decreto-ley que pasan de ser el 5,26 por 100 (bienes inmuebles), el 7,14 por 100 (con carácter general) y el 11,11 por 100 (acciones negociables en mercados secundarios oficiales), al 11,11 por 100, 14,28 por 100 y 25 por 100, respectivamente (art. 13).

Para los transmitidos entre el 1 de enero de 1996 y el 9 de junio de 1996 se disponía la no aplicación de los coeficientes de actualización y un tipo especial, ya que se gravaban por el mayor de los dos siguientes: o el tipo medio resultante de aplicar la escala de gravamen al 50% de la base liquidable irregular o el tipo medio de gravamen resultante de aplicar la escala de gravamen a la base liquidable regular; con el límite del tipo de gravamen aplicable a la parte de la base imponible irregular; del 20 por 100.

El 1 de enero de 1999 entró en vigor la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y su Disposición Transitoria Novena. Esta Ley introduce un régimen de cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales en la Sección 4ª del Capítulo I del Título II, similar al contenido en el Decreto-Ley 7/1996, y recoge el régimen transitorio en su Disposición Transitoria Novena; el vigente texto refundido, aprobado por Real Decreto-Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido del IRPF mantiene el mismo régimen y conserva la Disposición Transitoria.

Lo cierto es que este régimen transitorio de coeficientes de abatimiento se ha convertido en una pieza extraña en nuestro sistema tributario, por lo cual parece lógica su supresión. Pero el legislador debe, necesariamente, ser extremadamente cuidadoso cuando proceda a tal supresión, para no incidir en las legítimas expectativas de los contribuyentes, vulnerando las exigencias de seguridad jurídica.

El Anteproyecto de reforma del IRPF de 2006 pone fin al régimen transitorio de tributación de las ganancias patrimoniales incluidas en la Disposición Transitoria Novena de la Ley 18/1991 y que suponía, para la venta de acciones no negociadas en mercados oficiales de otro país, y adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, la reducción por cada año de permanencia que exceda de dos, redondeado por exceso, desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, de un 25 por 100, y la no sujeción de la plusvalía, si hubiesen transcurrido más de 5 años. Este sistema desaparece, para ser sustituido por un mecanismo que mantiene el régimen de coeficientes reductores, anterior a 1995 (significa la exención fiscal de todos los productos mantenidos durante diez años) para la parte de ganancia generada hasta el 20 de enero de 2006. La elección de la fecha se debe que ese fue el día en que se hizo público el Anteproyecto y de esta manera se respetan las exigencias del "efecto anuncio", que es una creación de la jurisprudencia constitucional alemana (el término *Ankündigungseffekt*, en la sentencia del TC alemán de 3 de diciembre de 1997, 2 Bv R 882/1997) y por la sentencia del TC español 182/1997, de 28 de octubre. Según el Anteproyecto, en su Disposición Transitoria Novena, la plusvalía generada a partir del día 20 de enero de 2006 tributará al nuevo tipo fijo del 18%.

El Anteproyecto contempla en sus Disposiciones Transitoria Cuarta y Quinta un régimen de transición para los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999 y para rentas vitalicias y temporales. Pero, sobre todo, contempla en su Disposición Transitoria Novena, un aceptable régimen transitorio, que combina la voluntad de suprimir los coeficientes de abatimiento, con el respeto a la confianza legítima de los contribuyentes.

El sistema consiste en determinar que, a partir de la entrada en vigor de la reforma de la ley, previsiblemente a partir del 1 de enero de 2007, el importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (que actualmente se benefician de los porcentajes duplicados de reducción previstos en el régimen transitorio) se calculará de modo lineal para cada elemento patrimonial. Se deter-

minará, de un lado, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, tomando como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. Y se aplicará, si los elementos transmitidos son bienes inmuebles un 11,11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos, si son acciones admitidas a negociación un 25 por 100 por cada año de permanencia y para los restantes bienes, un 14,28 por 100. De esta manera, la ganancia correspondiente a este período, estará no sujeta si el período de permanencia es superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente. Se establecen además unas reglas especiales para el supuesto de que lo transmitido sean acciones, determinando la incorporación de la plusvalía a la base del ahorro.

El sistema nos parece aceptable porque se combinan dos efectos. Por un lado se ha *anunciado* suficientemente el cambio, de manera que se crean las condiciones para poder realizar ventas durante el año 2006 al amparo de la normativa vigente. Por otro, se respeta el régimen anterior a través de un sistema de prorrateo de la ganancia patrimonial calculada linealmente, de manera que el sistema no merece mayores objeciones desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Sólo cabría cuestionarse la supresión del régimen transitorio, pero la AEDAF entiende que es intrínsecamente contradictorio pretender formular un régimen transitorio de forma permanente.

7. Reformas relativas a las sociedades de profesionales.

El Anteproyecto, de forma subrepticia, da una nueva “vuelta de tuerca” a la cuestión del régimen fiscal de las sociedades de profesionales, en combinación con lo previsto en el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención del Fraude.

Respecto a éstas, la AEDAF se pronunció también en su momento en contra de la pretendida aprobación de la enmienda 253 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al entonces artículo 42,2 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre. Este artículo corresponde al art. 45,2 del actual TR de la Ley del IRPF. Tal enmienda pretendía introducir un segundo párrafo en el artículo 42 de la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, según el cual “en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del TR de la LIS cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades”. El párrafo que se quería introducir decía “las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales se entenderán realizadas, en todo caso, por su valor normal de mercado, cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25 por 100 de la contraprestación acordada con la persona física”.

Se trataba, como expusimos, de una iniciativa propiciada por los miedos de la Administración ante la supresión de la transparencia fiscal de profesionales. Pero como dijimos en su momento, era una enmienda que carecía de sentido. El presupuesto para aplicar esta valoración a precios de mercado era confuso y podía llevar a resultados ilógicos: "cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25% de la contraprestación acordada con la persona física". Se hacía también referencia a contraprestaciones "económicas", abonadas por terceros y sólo por actividades profesionales, sin puntualizar si se debía incluir el importe de lo satisfecho al personal no profesional que realizase su actividad en la sociedad, por ejemplo, secretarías o personal de limpieza y sin especificar si entre esas actividades profesionales se computaban sólo las relacionadas con el objeto de la sociedad o cualquiera que se realice por profesionales vinculados a la sociedad. Y concluíamos "la mayor crítica que merece la enmienda es que reintroduce una medida antielusoria - bajo el formato de una "cláusula especial"- estableciendo unas consecuencias que hubiesen tenido sentido como matización del contenido del régimen de la transparencia fiscal de profesionales cuando éste estaba vigente, pero que no lo tiene en absoluto suprimida la transparencia fiscal".

Finalmente, esta enmienda no prosperó, y, en su lugar, el artículo 45,2 del vigente TR de la Ley del IRPF dice "en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades". Esta misma redacción se adoptó por parte del art. 16,7 del TR de la Ley del IS. De esta manera, se introducía una regla general de determinación del valor de mercado que venía a otorgar cierta seguridad a las sociedades de profesionales, tras la supresión del régimen de transparencia fiscal.

Pues bien; la gran novedad del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude respecto a las sociedades de profesionales es la supresión de dicho apartado 7 del artículo 16, a lo que se une la correlativa desaparición del art. 45. 2 del TR de la Ley del IRPF, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del IRPF. Ello supone, lisa y llanamente, la supresión de una regla razonable que permitía eximir de discusiones complejas sobre el verdadero valor de mercado de los servicios prestados por personas físicas a las sociedades de profesionales. Y puede significar un camino abierto hacia la arbitrariedad en la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas. Incluso puede conllevar el *herir de muerte* a las sociedades de profesionales si la Administración llegase a entender que dicho valor va a ser siempre equivalente al que la sociedad presta a sus clientes por sus servicios. Se obstaculizaría la viabilidad fiscal de este tipo de sociedades, precisamente cuando más se habla de regular legalmente el régimen de sociedades de profesionales. Se dificultaría adicionalmente el reparto de beneficios a los socios profesionales, ya que la

supresión de la deducción por doble imposición en el Anteproyecto de Reforma del IRPF lo haría demasiado gravoso y, por otro lado, también se dificultaría la transferencia de fondos de la sociedad al socio profesional a través de retribuciones laborales o de actividades económicas. Debemos manifestarnos, pues, en contra de la supresión del del art. 45. 2 del TR de la Ley del IRPF.

8. Deducción por adquisición de vivienda habitual

La deducción por adquisición de vivienda habitual, tan criticada por atribuírsele buena parte de la responsabilidad de la “burbuja inmobiliaria” por acabar beneficiando a operadores económicos distintos de los que son sus “destinatarios naturales”, se mantiene. Sin embargo, es objeto de simplificación, desapareciendo la deducción incrementada para los supuestos de financiación ajena que, actualmente contempla el art. 69, I, 1º, b) del TR del IRPF. Este tratamiento “uniforme” de toda adquisición de vivienda habitual a efectos de la deducción, plausible en tanto simplifica un beneficio fiscal cuestionable en su naturaleza, pero difícil de suprimir por las inercias sociales y los costes políticos que ello podría acarrear, puede matizarse en la imposición indirecta. La AEDAF entiende que la Sexta Directiva ampararía el gravamen de todas las viviendas cuya transmisión estuviese sujeta al IVA, al tipo superreducido del 4 por 100.

9. Deducción por doble imposición internacional

Otra cuestión en la que la regulación que acometa el legislador español con relación a la tributación de los rendimientos provenientes de la inversión bursátil se ve condicionada por el Derecho Comunitario, es la relativa a la eliminación de la doble imposición internacional que se puede producir por la aplicación de retenciones a cuenta en el momento del pago de dividendos a residentes en otros Estados, sobre todo porque esos dividendos satisfechos estarán también gravados por el impuesto sobre la renta y, en su caso, por el impuesto sobre sociedades del Estado del beneficiario.

Si bien la CEE ha afrontado la doble imposición con la aprobación de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio sobre matrices y filiales que en su art. 5 establece la exención, excluyendo la aplicación de retenciones en la fuente de los dividendos pagados por la filial a la matriz siempre que la matriz tenga una participación mínima del 25% en la filial, en lo que aquí nos interesa -que son los dividendos pagados a personas físicas- las posibles retenciones en la fuente no pueden tener carácter discriminatorio. Sobre todo, cuando las retenciones tienen como razón de ser el constituir una medida de eficacia en la recaudación de rentas y se configuran como retenciones a cuenta definitivas sólo para no residentes, incidiendo frecuentemente en la renta bruta, a diferencia de lo que ocurre en las retenciones a favor de residentes. Como ha señalado la sentencia *Esposos Gilly* de 12 de mayo de 1998 (As. 336/96), ello provoca un trato fiscalmente diferenciado, que el legislador español habrá de evitar, para no incurrir en potenciales distorsiones fiscales. Incluso, la sentencia *Gerritse* de 12 de junio de 2003, Asunto C-234/01, refuerza el criterio del agravamiento de la carga fiscal del no residente, residente en otro Estado de la Unión Europea

como fuente de distorsión. Y lo hace afirmando que la aplicación de un tipo de gravamen superior a los no residentes que el aplicable a los residentes, no está prohibida por las exigencias de la libertad de servicios, y no se opone a una legislación interna que establezca un tipo fijo del impuesto sobre los no residentes, siempre y cuando ese tipo no sea superior al que resultaría de aplicarse la escala de gravamen progresiva a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento, que se aplica a los sujetos residentes.

Sobre esta cuestión, el artículo 80 del Anteproyecto de reforma del IRPF mantiene el régimen de la deducción por doble imposición internacional, incluido en el vigente art. 82 de la Ley del IRPF, con la única inclusión de una referencia a la base general y a la base de rentas del ahorro. En el plano internacional, tienen influencia en la política legislativa de tratamiento de las rentas derivadas de la inversión bursátil las exigencias de neutralidad en la importación de capitales o neutralidad externa (*foreign neutrality*), pero estas exigencias no agotan el ámbito de aplicación del art. 94 del Tratado de la Unión Europea que exige la armonización en la imposición directa al servicio del mercado común y de la prohibición de distorsiones fiscales. El legislador español está obligado a corregir de forma no discriminatoria la doble imposición internacional, superando las rigideces del vigente método de imputación ordinaria previsto en el art. 82 del TR de la Ley del IRPF, lo que supone optar por un método de exención.

10. Obligación de Declarar

Debe suprimirse la actualmente existente obligación de declarar en todo caso para quienes practiquen deducción por vivienda habitual y a quienes efectúen aportaciones a planes de pensiones, pues al ser un número elevadísimo de sujetos, ello va en contra de la simplificación del sistema. La obligación de declarar debe depender, exclusivamente, de la cuantía y de la clase de renta percibida.

11. Modificaciones del Impuesto sobre Sociedades

La AEDAF considera positiva la reducción del tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, el de las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos y también el tipo de entidades de reducida dimensión. La reducción es progresiva y en el horizonte la idea es que el tipo general sea el 30 por 100 en 2011, para entidades de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos sea del 35 por 100, y del 25 por 100 y 30 por 100 para PYMES.

También, en la línea de lo que la AEDAF viene defendiendo, consideramos plausible la filosofía de reducción y supresión de bonificaciones y beneficios fiscales. Así se elimina la bonificación del 99 por 100 por actividad exportadora de producciones cinematográficas, audiovisuales y libros y se derogan los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Y se prevé la progresiva reducción de todas las deducciones para incentivar actividades a razón de un 20 por 100 cada año (de fomento de I+D, formación

profesional, actividades exportadoras, inversiones medioambientales y tecnologías de la información y documentación). Su eliminación, mediante la aplicación de un cuadro de coeficientes reductores, se prevé para el ejercicio que comienza el 1 de enero de 2011.

La AEDAF se ha venido pronunciando a favor de la desaparición de las bonificaciones y exenciones en el Impuesto sobre Sociedades, siendo favorable a la opción de una rebaja generalizada y taxativa de los tipos de gravamen. Entendíamos que, frente a una política de incentivos fiscales, es más adecuado reducir los tipos, pues afecta a todos los inversores y no discrimina a unos respecto a otros. Como dijimos, es más acorde con los principios de justicia tributaria y es compatible con la existencia de ayudas públicas de naturaleza extra-fiscal por programas o actuaciones específicas. De todas formas, el efecto combinado de la lenta y progresiva reducción de tipos y la eliminación de deducciones tendrá el efecto de aumento de la presión fiscal a las empresas. En 2001, último año del que se dispone de datos convenientemente tabulados, el tipo medio efectivo corregido del IS ascendió a un 27,61%, por tanto, si mediante la eliminación de deducciones se pretende que coincidan tipos nominales y efectivos, en la práctica supondrá una mayor carga tributaria.

Y peor aun. Supondrá un aumento de gravamen para aquellas empresas emprendedoras, exportadoras, contratantes de discapacitados, formadoras de su personal, inversoras en I + D, etc. que son las que actualmente disfrutan de las deducciones por dichos conceptos en beneficio de otras mucho menos dinámicas y competitivas que verán aliviada su carga tributaria a costa de las primeras.

Es cierto que no todas las deducciones pueden producir el efecto esperado y, en consecuencia, debe realizarse un severo análisis de todas y cada una de ellas, pero su eliminación indiscriminada nos parece un error tras del cuál puede estar el afán de la Agencia Tributaria por hacer del Impuesto sobre Sociedades un coste no gestionable por el empresario, facilitando así su gestión. Se invocan razones de neutralidad para esta forma de proceder, como si ello fuera sinónimo de todas las bondades. A nuestro juicio, la neutralidad en este tema no es recomendable; es preferible ser beligerante a favor de aquellos agentes económicos que muestren comportamientos mas favorables para las necesidades de la nación.

Quizás más criticable resulte la reducción a razón de un 20 por 100 cada año de la deducción por reinversión, hasta su completa eliminación en 2011. Esta deducción, a diferencia de otras bonificaciones, fomenta la reinversión de las plusvalías monetizadas por la venta de activos y se aplica a todas las empresas en general, no suponiendo un régimen especial y privilegiado. Aunque el diseño actual de esta deducción no sea el mejor posible, su eliminación dificultará, sin ningún género de dudas, procesos de expansión y modernización empresarial y, por tanto, esta supresión debería reconsiderarse.

Sin embargo, el régimen transitorio también resulta aceptable, aunque en la práctica supondrá que el tipo aplicable a esta plusvalía subirá, en los próximos años, dos puntos porcentuales. Pero es aceptable este régimen transitorio porque continúa generándose el derecho

a la deducción en el período impositivo en el que se materialice la reinversión, incluso si ésta tiene lugar en períodos impositivos de enero de 2011. En estos casos, el porcentaje de deducción aplicable será el correspondiente al período impositivo en que se haya integrado en la base imponible el beneficio procedente de la transmisión del inmovilizado. Desde el 2007 hasta el 2011 se incrementa anualmente en 3 puntos porcentuales la tributación efectiva de las plusvalías obtenidas por la transmisión onerosa del inmovilizado.

12. Sociedades patrimoniales.

En la línea de lo que hemos manifestado en anteriores informes, la AEDAF, saluda muy positivamente la supresión del régimen de sociedades patrimoniales por la Disposición Derogatoria Segunda del Anteproyecto. Sólo se mantiene la referencia a las sociedades patrimoniales para decir que las participaciones de las entidades que reúnan los requisitos de que la mayoría de su activo esté integrado por inmuebles o sean sociedades de cartera y no tengan actividad económica, no gozarán de la exención del artículo 4, Ocho de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

A diferencia de lo que ocurrió en su momento con la supresión de la transparencia fiscal, no se prevé incentivo alguno para la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales, lo cual es criticable. Sin embargo, se prevén medidas para evitar la desimposición o doble imposición que pudieran producirse con ocasión del cambio del régimen especial de sociedades patrimoniales a la tributación de las sociedades por el régimen general. También resulta aceptable la compensación de bases negativas, aplicación de deducciones en cuota, distribución de beneficios, transmisión de participaciones por los socios... ■



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 48/2006, de 13 de febrero de 2006 (Recurso de amparo)

■ Ponente: Magistrado Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez

Delito fiscal. Los hechos calificados como negocios simulados pueden servir de base para apreciar la existencia de un delito fiscal, mientras que tal posibilidad se rechaza cuando el expediente se hubiere calificado en fraude de ley.

Nuevamente se plantea ante el Tribunal Constitucional la posibilidad de condena por delito fiscal cuando los hechos han sido calificados por los tribunales realizados en fraude de ley.

En este caso, la demanda de amparo se suscita contra una Sentencia en la que se condenaba a los demandantes como autores responsables de un delito contra la hacienda pública derivado de unos incrementos patrimoniales obtenidos por la venta de unos terrenos de su propiedad que no fueron declarados en el correspondiente ejercicio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino ingresados en una sociedad interpuesta en la que los actores tenían derechos preferentes de suscripción.

Se invoca por lo actores una vulneración del principio de legalidad penal, reconocido en el art. 25.1 CE, y vulneración de la exigencia de taxatividad o de *lex certa*. La argumentación se funda en que la sentencia había completado el tipo penal en blanco del delito fiscal de forma analógica *in malam partem* con las normas fiscales del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha analogía quedaría patente porque la sentencia afirma que los hechos constituyen un supuesto de fraude a la ley tributaria. Es decir, el tipo penal se ha completado con unas normas que permiten sujetar al impuesto unos hechos que no constituyen el hecho imponible, sino que sólo conducen a un resultado equivalente a este.

Por su parte, el Abogado del Estado alega que la sentencia condenatoria por delito fiscal, no ha acudido a la técnica del fraude de Ley sino a la simulación, por lo que las alegaciones de los recurrentes carecían de fundamento.

Estamos por tanto ante una sentencia del Tribunal Constitucional que viene a confirmar el criterio sentado en su reciente pronunciamiento 120/2005, de 10 de mayo, de 2005, cuya argumentación acoge en este segundo fallo, al aceptar que hechos calificados como negocios simu-

lados puedan ser basamento para apreciar la existencia de un delito fiscal, mientras que tal posibilidad se rechaza cuando el expediente se hubiere calificado en fraude de ley.

Fundamentos de Derecho

1 ... La queja comúnmente planteada en los recursos núms. 332-2004 y 388-2004 reside en la pretensión de que las referidas Sentencias han vulnerado el derecho de los actores a la legalidad penal al haberles condenado por lo que, según aducen, no constituyó sino un comportamiento calificable todo lo más de fraude de ley tributaria, comportamiento que sería atípico en el ámbito penal al no concurrir en tal actuación los elementos típicos característicos del delito fiscal. Dicha condena se habría basado por consiguiente, en su opinión, en la aplicación por los órganos judiciales de una analogía in malam partem que vendría prohibida por el derecho reconocido en el art. 25.1 CE ...

3 ... En la fundamentación desarrollada por los precitados recurrentes en relación con el primero de dichos motivos de amparo se insiste en que las Sentencias recurridas procedieron a aplicar el tipo penal en el que se describe el delito fiscal en forma analógica in malam partem, esto es, de manera incompatible con las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE, lo que según ellos resulta patente a la vista de la afirmación contenida en el cuarto fundamento de Derecho de la Sentencia de instancia en el sentido de que los hechos por ellos realizados constituían un supuesto de fraude de ley tributaria, dado que la compatibilidad de dicha con las indicadas exigencias ya fue expresamente rechazada por la STC 75/1984, de 27 de junio, FJ 5, al declarar que la necesidad de aplicar rigurosamente lo dispuesto en las normas penales se vería soslayada “si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica ... pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal”.

Tendrían razón en este punto los demandantes de amparo si en verdad la condena que les fue impuesta como autores y cómplice, respectivamente, de un delito fiscal se hubiera basado en la calificación de sus actuaciones como constitutivas de un fraude de ley tributaria. Pues, como hemos dicho recientemente en la STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4, “la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”...

Sucede sin embargo que, a diferencia de lo que ocurrió en el supuesto de hecho que dio origen a esta Sentencia, ... en el presente caso tanto la Sentencia de instancia como la dictada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo afirmaron en forma extensamente motivada la realización por los actores de una compleja trama de operaciones ficticias directamente encaminadas a eludir la obligación que tenían de tributar por el impuesto que grava las donaciones inter vivos. De manera que, si bien es cierto que en el cuarto de los fundamen-

tos de Derecho de la Sentencia de instancia se produce una equiparación del comportamiento de los acusados con el constitutivo de fraude de ley, no es menos cierto que en ese mismo lugar se insiste en el carácter simulado de los negocios por ellos realizados ... No puede, en consecuencia, concluirse que los recurrentes fueron condenados por haber perpetrado un fraude de ley tributaria penalmente atípico ...

Decíamos también en el quinto de los fundamentos jurídicos de la STC 120/2005 que para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, “el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acomodan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”. Pues bien: aplicadas las anteriores consideraciones al presente caso se hace necesario concluir que, habiendo quedado suficientemente acreditada en el proceso la existencia de simulación en las actuaciones atribuidas a los recurrentes, ninguna vulneración de su derecho a la legalidad penal cabe atribuir a las Sentencias recurridas por haberles condenado a título de autores y cómplice de un delito fiscal, ya que dicha condena no se basó en una aplicación analógica in malam partem del tipo penal en el que se previene el referido delito, sino en una irreprochable subsunción en el mismo de una conducta que reunía los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en la mencionada descripción típica... ■

■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2ª)**

■ Sentencia de 2 de junio de 2005

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

Recurso cameral. Sociedades en régimen de tributación consolidada.

La liquidación del recurso cameral en las sociedades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de tributación consolidada, debe hacerse individualmente. Aunque la sentencia aplica normas hoy derogadas, la argumentación conserva validez pues estas normas no son determinantes del fallo.

Fundamentos de Derecho

Tercero.-

- 1. La cuestión de fondo planteada en el presente recurso se circunscribe a determinar si las sociedades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades en Régimen de Declaración Consolidada deben o no tributar en el recurso cameral permanente en favor de las Cámaras de Comercio como un único sujeto pasivo formado por el Grupo Consolidado.*

2. La sentencia de instancia entiende que la entidad recurrente –el Banco de Santander Central Hispano S.A.–, no obstante su integración en un Grupo Consolidado de sociedades, estaba obligada a calcular los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente y que, en definitiva, son cada una de las sociedades integrantes del citado Grupo Consolidado las que tienen la condición de electoras de las Cámaras y las que disfrutan de sus servicios, de lo que infiere la procedencia de liquidar el recurso cameral permanente individualmente al Banco de Santander respecto de su cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades por el que tributó en el ejercicio 1993, no obstante ostentar el mismo la condición de sociedad dominante del Grupo Consolidado Tributario 17/89.

La entidad recurrente considera que el recurso cameral correspondiente a las sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada, cual es el Banco de Santander, ha de ser calculado sobre la cuota líquida total declarada por el Grupo Consolidado, al existir exclusivamente dicha cuota líquida y no varias cuotas líquidas individuales correspondientes a cada una de las sociedades. La liquidación del recurso cameral debe girarse a la sociedad dominante del Grupo Consolidado porque, al ostentar la sociedad dominante la representación del Grupo Consolidado, hay que entender que cualquier actuación derivada de ese régimen realizada con aquella afecta a todo el Grupo y que será la cuota líquida determinada para el Grupo, como unidad económica, sobre la que se liquida la exacción.

3. Esta Sala entiende que las sociedades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de declaración consolidada no deben tributar en el recurso cameral permanente en favor de las Cámaras de Comercio como un único sujeto pasivo formado por el Grupo Consolidado. Estas sociedades que a efectos del Impuesto sobre Sociedades tributan en régimen de declaración consolidada no trasladan dicha forma de tributación al recurso cameral y han de tributar en dicho recurso cameral individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades. No procede, pues, efectuar la liquidación a la sociedad dominante de un Grupo Consolidado fiscal en representación de éste, sino que la liquidación del recurso cameral permanente debe realizarse individualmente a todas y cada una de las sociedades integradas en el Grupo de sociedades que consolida fiscalmente.

El recurso cameral permanente es un tributo distinto e independiente del Impuesto sobre Sociedades. El recurso cameral se configura en la Ley 3/93, de 22 de marzo, como una exacción parafiscal. No sólo el nacimiento y la cuantificación de la obligación de pago quedan totalmente al margen del efectivo disfrute de los servicios prestados por las Cámaras y las respectivas bases están constituidas por bases o cuotas de tributos que recaen sobre los beneficios empresariales, reales o presuntos, sino que, además, el régimen jurídico global de los diversos conceptos incluidos en el recurso cameral permanente se asimila totalmente al de los tributos en lo referente a la gestión, recaudación, recursos y responsabilidades.

Pero es que, además, el art. 1.2 del Decreto 1414/77, que regula el régimen tributario de los Grupos Consolidados, dispone que el régimen de declaración consolidada comprenderá únicamente al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, «sin que sea por tanto de aplicación a ningún otro tributo». ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 17 de enero de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

IVA. Transmisiones de un mismo edificio cuyo último adquirente es una entidad pública.

Dos cuestiones se derivan del presente caso: (a) la tributación en el IVA de una cadena de transmisiones de un edificio cuyo último adquirente es una entidad pública, que al rechazar la procedencia de la repercusión del impuesto, (b) es demandada en vía de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas.

Fundamentos de Derecho

Primero.- Son antecedentes y datos de conveniente cita para un mejor entendimiento de los términos en los que el presente recurso se plantea los siguientes:

- 1) *La Entidad Bami, S.A... adquirió... parte de un edificio cuya construcción iba a ser iniciada y cuya entrega se realizaría una vez terminada... sujetándose la transmisión al IVA y al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.*
- 2) *...estando en construcción el citado edificio, Bami, S.A., vendió su parte a Comylsa, comprometiéndose asimismo a realizar la entrega cuando el edificio estuviera terminado...*

En relación con esta transmisión, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección ... llegó a la conclusión que era una entrega de bienes sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser el objeto transmitido unos elementos inmobiliarios en construcción.

- 3) *Finalmente ... enajenó a la Diputación Foral de Bizkaia, lo que había adquirido de Bami ... por un precio de 4.655.351.500 ptas., cantidad que no incluía ningún tipo de impuesto, haciéndose constar en la estipulación 5ª del documento público que "todos los gastos, impuestos, arbitrios y exacciones que se devenguen por razón de la presente escritura pública serán abonadas por las partes conforme a Derecho" y en la sexta que "la parte compradora manifiesta que la presente compraventa, se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y exenta de conformidad con el artículo 43 de la Norma Foral del indicado Impuesto."*
- 4) *Comylsa ... presentó la declaración mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo el importe correspondiente a la operación con la Diputación Foral, pero la factura no fue cursada a ésta, ante el criterio opuesto que mantenía*
- 5) *... Comylsa ... reclamó a la Diputación Foral de Bizkaia la cantidad de 698.302.725 ptas., importe del IVA satisfecho, más los intereses, al amparo de los artículos 106.2 de la Constitución y 139 y siguientes de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, por entender que venía obligada al pago del Impuesto, bien a título de responsabilidad contractual, bien a título de responsabilidad extracontractual, ante el enriquecimiento injusto experimentado por la Diputación, al "ahorrarse" la suma*

de dinero correspondiente al IVA devengado, no obteniendo respuesta a su reclamación, por lo que acudió a la vía jurisdiccional.

6) La sentencia de instancia desestimó la pretensión ejercitada...

Tercero.- Coinciden las partes en que la cuestión central debatida no era otra que determinar si la transmisión realizada por Comylsa a favor de la Diputación Foral de Bizkaia debía tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, tesis patrocinada por Comylsa, o si estando sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debía tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia.

Cuarto.- ... es preciso determinar, ante todo, si la cuestionada venta estaba o no exenta del IVA, ya que de estarlo ninguna responsabilidad tendría la Diputación Foral por el no pago del Impuesto.

La recurrente se apoya básicamente en la resolución dictada por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección el 25 de Marzo de 1994 ...

Sin embargo, la resolución de 25 de Marzo de 1994, tras la inspección practicada a Bami, S.A., no puede tener la trascendencia pretendida, por la parte recurrente, al no contemplar la venta de Comylsa a la Diputación Foral, sino la de Bami a Comylsa, debiendo reconocerse que, en contra de la tesis que sostiene, existe una contestación específica al caso de 11 de Junio de 1993 de la Dirección General de Tributos, que considera que tratándose de sucesivas entregas de un edificio terminado, realizadas una vez terminada su construcción, estando todas ellas sujetas al Impuesto, debe aplicarse la exención en la segunda y tercera, por aplicación del art. 20.Apart. uno, núm. 22, de la Ley 37/1992.

Ante las discrepancias existentes, y puesto que, las partes resolvieron abonar los impuestos conforme a Derecho, Comylsa debió acudir a la vía económico-administrativa, ante la negativa de la parte compradora a aceptar que la operación estaba sujeta al IVA y no exenta, como ordenaba el art. 88.6 de la Ley del Impuesto, que trata de dar solución a las posibles controversias que tengan lugar con motivo de la práctica de la repercusión del impuesto.

No siguió este cauce, prefiriendo ejercitar una acción de responsabilidad, que exige esclarecer el punto debatido, y que determinará la suerte del recurso.

Quinto.- El art. 20, apartado uno, núm. 22 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención para "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación", señalando, a continuación, que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

La correcta interpretación de este precepto obliga a entender que, en tanto la edificación no está terminada, la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que, si se está realizando sobre suelo urbano, quedarán gravadas, sin exención, todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la ultimación de las obras.

Ahora bien, no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca, como objeto de una compraventa, la entrega de un edificio terminado, aún cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción, pues, en este caso, existe primera entrega una vez que se realice ésta, teniendo por objeto el edificio terminado, por lo que su posterior transmisión, también en fase de construcción, tiene la consideración de segunda entrega de edificación.

En definitiva, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega.

Pues bien, como quiera que en el presente caso las tres entregas (de la Feria a Bami; de Bami a Comylsa, y de Comylsa a la Diputación Foral de Bizkaia) tiene por objeto un edificio terminado, la venta cuestionada realmente constituía la tercera transmisión, estando por ello exenta del IVA y sometida al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Todo lo anterior lleva a la conclusión de que no cabía exigir responsabilidad alguna a la Diputación Foral, porque estaba exenta, lo que comporta no sólo el rechazo de los motivos tercero, cuarto y quinto del recurso, sino también la desestimación de las acciones de enriquecimiento injusto y de responsabilidad patrimonial ejercitadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto. ■

■ **Tribunal Supremo** **(Sala de lo Contencioso. Sección: 2)**

■ Sentencia de 9 de febrero de 2006

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce**

ISD. Domicilio habitual. Conflicto entre Comunidades Autónomas para exigir la liquidación del impuesto.

El conflicto se suscita entre dos Comunidades Autónomas en relación con la determinación de la residencia habitual del un sujeto, al ser esta el criterio determinante de la competencia para exigir el impuesto sucesorio por una u otra Comunidad. El Tribunal decide la cuestión en atención a las pruebas que determinan la efectividad o realidad de la residencia, dejando sin valor aquellas que solo acreditan el domicilio o un mero dato formal.

Fundamentos de Derecho

Quinto.- ... *Conviene recordar lo declarado por esta Sala en la reciente sentencia de 7 de Febrero de 2006, al resolver el recurso de casación 114/2001 también interpuesto por la Comunidad de Madrid, en donde también se planteaba la cuestión de la coincidencia de los conceptos de domicilio y residencia. Dicha sentencia establece lo siguiente:*

“Primera. La residencia y el domicilio son dos conceptos no plenamente coincidentes.

La doctrina no duda en diferenciar el concepto de domicilio tributario del concepto de residencia, al ser la residencia el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales. Mientras que el domicilio es el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.

Sin embargo, es lo cierto que no siempre el legislador diferencia los conceptos de domicilio y residencia, en cuanto define unos con respecto a otros, llegando a configurar el domicilio como punto de conexión, en el mismo nivel que la residencia...

Segunda. La organización territorial del Estado establecida en la Constitución ha requerido, en el ámbito del Derecho tributario, la delimitación de los criterios que expresen quienes quedarán sujetos al poder tributario de las Comunidades Autónomas y en virtud de qué criterios se atribuirá el producto de los tributos cedidos.

Por lo que se refiere al régimen de cesión de tributos, la residencia y el domicilio aparecen como criterios principales para la atribución de los rendimientos ...

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones, el art. 5.1, fijó claramente como punto de conexión “la residencia habitual del causante”.

También la Ley 14/96, de 30 de Diciembre, de Cesión de Tributos consideró la residencia habitual del causante como punto de conexión, art. 6.2, si bien modificó el concepto...

Cuarta.- Ante la claridad de la normativa aplicable sobre el punto de conexión, que sigue la línea establecida para otros casos, la tesis sustentada por la Comunidad recurrente, que atiene a un concepto puramente formalista del domicilio fiscal, llegando a identificar la residencia habitual con el domicilio declarado, no puede prosperar, pues contradice claramente el criterio sentado por el legislador, que no tuvo en cuenta el domicilio fiscal declarado, sino la residencia habitual ...”

Alude la actora, por otra parte, al hecho de que la Comunidad Autónoma de Cantabria consintió en que el matrimonio B. presentase la declaración y pagase la cuota correspondiente a la misma del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en la Delegación de Hacienda de Madrid en los ejercicios 1984 a 1991, interpretando esta pasividad como una conformidad con la situación de residencia habitual en la Comunidad de Madrid, pero esta cuestión resulta irrelevante a efectos del Impuesto de Sucesiones desde el momento que afecta a otro Impuesto y nada impide que una Comunidad pueda reaccionar en cualquier momento para exigir la estricta observancia de los criterios de atribución previstos legalmente...

Octavo.- De todo lo razonado se deduce la necesidad de desestimar el recurso de casación, con expresa imposición de costas a la recurrente, a tenor de lo establecido en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional. ■

■ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-administrativo Secc. 2ª)

■ Sentencia de 12 de mayo de 2005

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

No es inconstitucional el régimen de las stock options al no apreciarse discriminación alguna.

La Audiencia Nacional rechaza el planteamiento de inconstitucionalidad sobre el régimen de las stock options al no apreciar discriminación injustificada en el mismo ni otras vulneraciones de la norma fundamental.

Por la extensión de la sentencia nos limitamos a resumir los aspectos esenciales de la misma.

Fundamentos jurídicos

Undécimo.- ... En síntesis, la demanda propugna el planteamiento, por parte de la Sala, de la cuestión de inconstitucionalidad, con fundamento en la infracción de los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica (artículo 31.1), denunciando la discriminación en estos términos:

- a) En primer término, se establece un tratamiento perjudicial y discriminatorio puesta de manifiesto en la diferencia entre los rendimientos regulares y los irregulares, cuya distinta naturaleza jurídica se basa, por propia indicación de la ley, no en la cuantía de unos y otros, sino en la secuencia temporal de su percepción, pues no en balde los diferentes preceptos que abordan el tratamiento de los rendimientos tradicionalmente denominados como irregulares se basan en el concepto de que son «los (...) que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo», por lo que la propia ley asigna a estos rendimientos un trato diferente en el que se tiene en cuenta, como factor primordial, el elemento temporal, que es el que los singulariza, de modo que ese factor definido en la ley para otorgar naturaleza y consecuencias a tales rendimientos quedaría desnaturalizado si, por introducir un límite o elemento de corrección que, ajeno a la naturaleza y características de estos rendimientos, sólo considerase la cuantía de tales rendimientos, de modo que, a partir de cierta cantidad obtenida de la multiplicación del número de años de generación del rendimiento por el límite establecido, que ya hemos visto que, para el ejercicio que nos ocupa, consiste en una cantidad fija de 2.500.000 pesetas, el efecto sería el de equiparar los rendimientos regulares con los irregulares, pues dada la opción tomada por el legislador, que en sí misma no se discute, de regular éstos no como una categoría especial de rendimientos, sino separadamente, en relación con cada una de las clases de fuentes de renta o de ganancias, así como la de corregir el efecto de la periodificación

en su génesis, no como antes de la Ley de 1998, partiendo del exclusivo elemento temporal, sino estableciendo una reducción fija sobre la cuantía percibida -originariamente del 30 por 100-, la consecuencia lógica de establecer límites cuantitativos a la cantidad que puede ser reducida, es decir, la exclusión del beneficio de la reducción aludida a las sumas que rebasen el cociente resultante de esa multiplicación, determinaría el efecto necesario de que los rendimientos irregulares tuvieran el mismo tratamiento de los regulares, lo que constituiría una discriminación de aquéllos con respecto a éstos, ya que no habría quedado corregido el efecto distintivo de los primeros, que es la existencia de un periodo de generación más amplio.

- b) En segundo lugar, se razona en la demanda que, puesto que los rendimientos del trabajo personal son objeto de esta reducción cuantitativa, limitadora del efecto de periodificación de las rentas irregulares, la discriminación a que se ha hecho referencia se agrava por comparación con los demás rendimientos igualmente irregulares pero no provenientes del trabajo personal, sino de otros orígenes ... pues, según se razona en la demanda, la misma razón por la que el legislador establece un límite por encima del cual las rentas irregulares se tornan regulares, al desaparecer respecto del exceso la reducción que hacía posible su tratamiento diferenciado, justificado por el elemento temporal de su percepción, en el caso de los rendimientos del trabajo personal, debería extenderse al tratamiento de los rendimientos cuya regulación se dispersa en el régimen de cada una de las fuentes de renta reseñadas, pues aunque unas y otras pueden ser objeto de un régimen fiscal diferenciado, lo que no supondría, por ese mismo hecho, inconstitucionalidad alguna, habría sido necesario justificar, formal y materialmente, el porqué de esa discriminación, es decir, las razones conducentes a que unos rendimientos padezcan un régimen tributario más oneroso que otros de idéntica naturaleza pero de distinto origen o procedencia económica, ... máxime cuando sería conceptualmente posible la percepción de rendimientos exactamente iguales, procedentes de un contrato de idénticas características, por quien no fuera trabajador de la empresa (por ejemplo, quien prestase un servicio de carácter profesional), siendo así que, en el caso de que los rendimientos percibidos hubieran de ser gravados como derivados del trabajo personal -por razón del vínculo laboral habilitante de las «stock options»- el gravamen sobre dicha renta sería sustancialmente más oneroso para su perceptor que si los mismos rendimientos, producidos en cumplimiento de idéntico contrato, obedecieran a causa ajena a la relación de trabajo, en cuyo caso no jugaría el límite cuantitativo impuesto en la reforma de la Ley 55/1999 para los primeros, no así para los segundos ni para otros de otra clase.
- c) Finalmente, la discriminación padecida, según se alega, vinculada con lo que se ha dicho en el punto anterior, en relación con el tratamiento fiscal de las ganancias patrimoniales ... Se viene a decir ... que en la reforma legal ... se encontraba el diseño de «castigan» la obtención de rendimientos procedentes del ejercicio de opciones sobre acciones de la empresa a la que pertenece el trabajador y que constituyen la razón de ser que late bajo esta reforma, aun cuando no se las cite de forma expresa, sino se las englobe bajo la categoría más general, a la que pertenecen, de rendimientos irregulares, en el sentido

arriba descrito. En ese caso, el ejercicio de las conocidas en el mundo financiero como «stock options» ... no serían otra cosa, si se desgajaran de su origen laboral, que ganancias de patrimonio ...

Decimotercero.- En suma, de ninguna de las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas en la demanda, en las que se declara la inconstitucionalidad de diversas normas fiscales, cabe inferir la posibilidad, por su semejanza con el caso aquí fiscalizado, que sean trasladables al asunto que nos ocupa...

No padece el principio de igualdad, ni como valor esencial o sustentador del ordenamiento jurídico, ni como derecho fundamental recogido en el artículo 14 de la Constitución -indicador de una discriminación personal o subjetiva ante la Ley- ni como principio sustentador del sistema tributario justo (artículo 31.1 de la Ley del IRPF), por el hecho de que determinadas rentas, en razón de su procedencia, tributen de una forma o de otra. La capacidad contributiva real que ha de ser gravada -y que se invoca en la demanda como quebrantada por la Ley de cuya constitucionalidad se duda en dicho escrito- no significa una milimétrica exactitud o proporción entre dicha capacidad y la carga fiscal que se soporta, pues basta examinar cualquier Ley fiscal y, entre otras, la Ley del IRPF que, como hechos observado, constituye la figura central del sistema, para cerciorarnos que existen numerosas derogaciones singulares de esa equivalencia, concebida en términos absolutos ...

De entrada, la Ley 40/1998 opta por un sistema analítico que aborda el régimen fiscal de cada clase de renta por su origen y procedencia y que, en sí mismo, determina diferencias de regulación que benefician a unos rendimientos y perjudican a otros de idéntica cuantía ...

En cuanto a la primera supuesta discriminación, se desarrolla sobre la base argumental de que resulta injustificado que un rendimiento altere su naturaleza de irregular, fundada en la extensión del periodo de generación, en virtud de una circunstancia que no guarda relación con lo temporal, sino con la cuantía del propio rendimiento, y ello sería así porque el legislador ha optado -lo que no se discute por sí solo- por un régimen de tributación de los rendimientos irregulares basado en la aplicación de un porcentaje de reducción sobre el que correspondería a los rendimientos regulares de la misma procedencia (del trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, etc.) que, en la redacción originaria de la Ley 40/1998, era del 30 por 100. Obvio es que la fijación de este coeficiente reductor es tan constitucional como podría serlo la aplicación de otro mayor o menor (como de hecho ocurre en la actualidad, donde es del 40 por 100), lo que significa que en el tratamiento de los rendimientos irregulares el legislador es soberano para elegir la forma de atemperar o mitigar el efecto temporal propio de esta clase de rendimientos ...

En el caso presente, la ley discutida lo que hace es establecer un límite cuantitativo, obtenido del resultado de multiplicar el número de años de generación del rendimiento por una cantidad fija (para 1999) que es de 2.500.000 pesetas (en la actualidad, su contravalor en euros), de modo que los rendimientos que no alcancen ese tope tributarán como lo hacían bajo la redacción originaria del artículo 17.2 a), esto es, con reducción del 30 por 100, en tanto que los que superen esa cifra

sólo obtendrán la reducción hasta el límite establecido. Resulta evidente que en la estructura de esta modificación, si los rendimientos superan ligeramente el tope máximo, la incidencia del límite será menor y, por ello, la reducción neta sólo descenderá levemente del 30 por 100, en tanto que, progresivamente, a medida que el rendimiento aumente su cantidad, la aplicación del límite determinará un correlativo alejamiento de ese porcentaje del 30 por 100 y, según la tesis actora, un efecto desvirtuador de la naturaleza irregular del rendimiento, pues dado el notorio exceso que, en el caso del actor, supone la renta percibida por el ejercicio de las «stock options», la consecuencia es que la reducción aplicable sería notoriamente inferior, lo que conduciría a un tratamiento de los rendimientos irregulares como si fueran regulares ...

La Sala considera que en ese proceder legal no hay asomo de inconstitucionalidad, por más que el precepto haya sido criticado desde el punto de vista doctrinal, en la medida en que podría considerarse que la técnica empleada lleva a una equiparación progresiva de los rendimientos irregulares a los regulares, no por razones de su peculiaridad cronológica, sino atendiendo solamente a su cuantía. Pero que esas críticas puedan ser o no compartidas no aboca a la inconstitucionalidad de un precepto (ni al tribunal que efectúa el juicio de relevancia para aplicar la norma o plantear la cuestión de inconstitucionalidad, a tenerlo en cuenta). Repetidamente se ha dicho que las normas no son inconstitucionales porque adolezcan de defectos de técnica legislativa ... sino porque vulneren un precepto constitucional de un modo claro e inconcuso, de manera que no sea posible salvar la constitucionalidad del precepto atendiendo a una interpretación integradora o incluso correctora que, dirigiéndose a su espíritu, permita su aplicación sin sacrificio para los principios, valores y normas constitucionales.

En este caso, bien es cierto que la solución al problema de los rendimientos irregulares de alta cuantía podría haber sido otra, pero no hay impedimento en que lo haya sido la que al final se plasmó en el texto legal ... el diferente tratamiento de las rentas irregulares en función de la cantidad percibida (y, en menor medida, del periodo de generación, que desempeña un papel hasta cierto límite cuantitativo) está justificado por la cantidad percibida, reveladora de una muy alta capacidad económica y, por ende, contributiva, que el legislador decide gravar asimilando los excesos sobre un límite máximo dado a las rentas regulares, lo que no adolece, a nuestro ver, de inconstitucionalidad, puesto que los propios conceptos de rendimiento regular e irregular dependen de lo que el legislador decida respecto de ellos, siempre que la regulación respete los límites constitucionales determinados por los principios rectores del sistema tributario...

Decimocuarto.- Tampoco se aprecia discriminación constitucionalmente relevante entre los rendimientos irregulares provenientes del trabajo personal y los nacidos de otras fuentes diferentes de renta ...

Decimoquinto.- Finalmente, la cuestión relativa a la diferencia de trato padecida respecto de los que hubieran percibido ganancias patrimoniales tampoco justifica el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ...

... varias son las razones que se oponen a la tesis actora: a) en primer término, que la categoría de las ganancias patrimoniales ... ha constituido tradicionalmente un mecanismo de cierre del sistema para incluir entre los rendimientos y percepciones que deberían estar sujetos al

Impuesto, en la medida en que constituyan manifestaciones de una cierta capacidad económica, casos no específicamente previstos en los restantes títulos, bajo la consideración de que tal categoría englobaba, de forma residual y por exclusión, todas las manifestaciones no predeterminadas entre las diferentes clases de rendimientos que se regulan. ... En consecuencia, no estamos ante una especie de «ganancia patrimonial natural» ...

Por lo demás, que la cuestión de que las «stock options» estuvieran en el propósito de la reforma, de forma implícita, tampoco cambia las cosas, sin que las manifestaciones de un diputado, aun efectuadas en el ejercicio de su tarea parlamentaria para justificar las razones de una enmienda, puedan ser equiparadas a una «interpretación auténtica de la ley», ni sus palabras cobrar relieve alguno en cuanto se puedan imponer al sentido que resulta de la norma como tal...

En atención a todo lo expuesto anteriormente, la Sala considera que no concurren las razones necesarias para plantear la cuestión de inconstitucionalidad que la parte recurrente pide como presupuesto necesario para el éxito de su pretensión de nulidad de los actos administrativos impugnados, al no albergar dudas razonables y sólidas sobre la constitucionalidad de los preceptos de la Ley 55/1999, respecto de los cuales versa dicha pretensión y se ha extendido la presente resolución. ■

■ **Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)**

■ Sentencia de 5 abril 2005

■ **Ponente: Ilmo. Sr. D. Álvaro Martín Gómez**

Operaciones vinculadas, cálculo.

La calificación de las rentas derivadas de operaciones vinculadas y su cuantificación, cuando estas se consideran procedentes del capital mobiliario, ha sido objeto de constantes pronunciamientos. En particular se ha debatido si las operaciones deben motivar el cálculo de dichas rentas en función de los intereses aplicables a los préstamos o si pueden calcularse en función del tipo que correspondería a cuentas corrientes.

El tribunal, rechaza el planteamiento de los interesados exclusivamente por un motivo de prueba.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- *Pasando a analizar los motivos de fondo del recurso, sobre las operaciones vinculadas apreciadas por la Inspección de tributos, dice la demandante que es improcedente imputar ingresos financieros presuntos porque no se pactaron intereses en ningún momento, no apareciendo en la contabilidad cargo o abono alguno por intereses derivados de las cantidades consignadas en las cuentas correspondientes...*

Cuarto.- En cuanto a la calificación y cuantificación de los rendimientos, dice la parte demandante que los rendimientos apreciados por la inspección no pueden considerarse como un préstamo, sino que se trataría de dividendos o, en su caso, de operaciones de cuenta corriente, aplicándose en este último supuesto un interés inferior al tenido en cuenta por la inspección. Lo primero que hay que señalar es que la propia recurrente presentó al comparecer por primera vez ante la Oficina Técnica de Inspección un cuadro de los ingresos financieros presuntos de las operaciones vinculadas, lo que da a entender bien a las claras que se trata de préstamos, decir ahora que son dividendos u operaciones de cuenta corriente es ir contra sus propios actos. En segundo lugar, en el expediente administrativo consta certificado de la Junta General de accionistas del ejercicio de 1993 y 1994 en la que se acuerda aplicar el resultado positivo a reservas voluntarias, nada se dice sobre el reparto de dividendos alegado por la recurrente, sin que tampoco se consigne así en la declaración del impuesto. En tercer y último lugar, no hay argumento alguno para poder afirmar que se trate de operaciones de cuenta corriente, pues no se dan las características propias de esta figura mercantil, esto es, la existencia de negocios continuados entre las partes y la concesión de crédito recíproco entre ellas.

■ Tribunal Superior de Justicia Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)

■ Sentencia de 25 de mayo de 2005

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Manuel José Baeza Díaz Portales.

El desarrollo de una inspección relativa a un determinado contribuyente ha de estar prevista en un Plan de inspección o venir legitimada por orden del superior.

El desarrollo de una inspección relativa a un determinado contribuyente ha de estar prevista en un Plan de inspección o venir legitimada por orden del superior escrita y motivada que deberá constar en el expediente. Con esta sentencia el TSJ confirma el criterio mantenido en otras anteriores al considerar que no se contradice con lo declarado por el Tribunal Supremo en la sentencia que se cita.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... El primero de los motivos en que aparece fundamentado dicho recurso consiste en la alegación de nulidad del expediente al no constar si la causa de inicio de la actuación administrativa es la inclusión del contribuyente en un Plan o una decisión motivada del Inspector Jefe competente.

Frente a tal alegación (que ya fue deducida en la vía administrativa), tanto el TEARV -en aquella vía-, como el Abogado del Estado -en la presente fase jurisdiccional-, han opuesto la innecesariedad de constancia de tales datos en el expediente, según derivaría de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 17.2.2001 (RJ 2001, 1024) y otras anteriores citadas en la misma.

Segundo.- Debe procederse a la estimación del motivo del recurso de que se trata; y ello en atención a la doctrina de esta Sala (véase, a título de ejemplo, nuestra sentencia núm. 1069/2003), conforme a la cuál:

« SEGUNDO.-... El artículo 29 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, en la redacción original aplicable hasta el 6 de marzo de 2000 (la actuación inspectora se inicia el 9 de julio de 1999) disponía:

Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del Inspector Jefe respectivo.

La actora pone de manifiesto que:

“... La diligencia de inicio de actuaciones, de fecha 24 de febrero de 2002, alcanza al concepto Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Sin embargo, no existe en el expediente documento alguno en virtud del cual el inspector jefe autorice a... iniciar actuación inspectora respecto de de mis representados, por lo que el expediente nace viciado de nulidad radical o absoluta... Al no existir dicha orden del Inspector Jefe se incumple otro de los requisitos necesarios para la validez de la actuación de comprobación, cual es la ausencia de motivación. Es decir, que no basta la orden del Inspector Jefe, ya que es necesario, además de la orden, que esté motivada la inclusión en plan de inspección.”

Tercero.- La potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria.

No cabe duda de que esto es así, pero sobre la base y dando por supuesto que las actuaciones de la Inspección se ajusten a esos requisitos, hay que añadir que nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí, a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación.

Es decir, no puede pretender el particular, el obligado tributario, sustituir la apreciación de la Administración en este punto por la suya propia, pero sí puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al Derecho y persigue unos fines de interés general.

Si esto no es así, podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder (que siempre es problemática, como señala la doctrina), bien a través del instrumento del control de la proporcionalidad, e interdicción de la “excesividad”.

Ciertamente, en un primer momento no se podrá plantear la impugnación, por estos motivos, pues la decisión de inspeccionar o no a un contribuyente es un acto de trámite, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto ni pone término a la vía de gestión; por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación.

Y esto es precisamente lo que ha ocurrido en el supuesto de autos, en los que la actora pone de manifiesto este defecto formal cuando recurre la liquidación derivada del acta instruida, apareciendo entonces de manera manifiesta que, ni consta en el expediente la inclusión del actor en planes específicos de inspección, ni consta tampoco, autorización motivada del Inspector Jefe. Esa falta de constancia, se traslada a este procedimiento contencioso, en la medida en que, ni ha propuesto prueba la administración que acredite la existencia del Plan, o la autorización motivada, y ni si quiera se han formulado alegaciones para desvirtuar la tesis del actor.

Ciertamente le corresponde a la administración decidir cuando y como actuar, así como determinar el momento en que actuará y las personas afectadas por esa actuación de la inspección, pero una vez mas hay que afirmar que, la Administración no debe actuar por otras motivaciones que no sean las del interés general, lo que es perfectamente controlable por la Sala, aunque en el supuesto que se contempla, ese control no puede materializarse porque falta, o esta ausente del expediente que para el caso es lo mismo, el acto que justifica la decisión de la administración.

Cuarto.- Lo expuesto es coincidente con la doctrina contenida en las Resoluciones del TEAR de fecha 28 de diciembre de 2000 y 29 de marzo de 2001, pues, en estos casos, aún constando en el expediente la solicitud de alta del contribuyente en el plan formulada por el actuario a su superior, no consta en el mismo la firma del superior autorizando la inclusión en Plan solicitada por el Actuario, ni tampoco consta la firma de éste en el recibí del documento. En nuestro supuesto ni consta solicitud del Actuario ni orden escrita ni motivada del Inspector Jefe ...

Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan.

En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector Jefe.

Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas.»

Vista la anterior doctrina de la Sala, debe añadirse (en relación con las alegaciones que contra el motivo que se examina han expresado el TEARV y el Abogado del Estado) que, frente a aquélla, no cabe invocar el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17.2.2001.

Efectivamente, dicha sentencia es dictada en relación con un supuesto de hecho completamente distinto al de autos. Concretamente, lo que allí se revisaba era la impugnación del acto de inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección, impugnación que el TS considera improcedente porque la

inclusión es un acto de trámite no cualificado, porque no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y porque tiene carácter reservado o confidencial; cuestiones éstas que nada tienen que ver, ni son incompatibles, con el hecho de que la actuación inspectora tenga que iniciarse -por las razones explicitadas en la doctrina de esta Sala antes transcrita- como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, o como consecuencia de una decisión del Inspector Jefe competente, circunstancias éstas cuya inexistencia o falta de acreditación es lo que determina la consecuencia sentada por tal doctrina. Es decir, el carácter reservado de la inclusión en el Plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos, se acredite una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado; pues, con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en Planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan.

Todo lo anteriormente razonado, y que conduce a la estimación del recurso, hace innecesario entrar en el examen de los restantes motivos del mismo ...

■ Juzgado nº I de lo Mercantil de los de Vitoria/Gasteiz

■ Sentencia de 28 de noviembre de 2005

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Edorta J. Etxarandio Herrera

Ley Concursal. Interpretación del Art. 55.I en relación al concepto de “elemento patrimonial necesario”

En relación con la interpretación del artículo 55.I de la Ley Concursal, se declara cuáles son los presupuestos de su aplicación y la delimitación de lo que deba entenderse como elemento patrimonial necesario.

Respecto de la primera cuestión se debate si, para la preferencia de los procedimientos ejecutivos administrativos sobre los concursales, basta con que se haya dictado la providencia de apremio previamente a la fecha de declaración del concurso, o si se exige también el embargo previo. Respecto de la segunda cuestión, se resuelve sobre el carácter necesario del bien o derecho embargado para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado que exige la ley en relación con la continuación del procedimiento singular de ejecución.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *La Administración concursal y la concursada coinciden en que el Juzgado de lo Mercantil tiene que ordenar la suspensión del apremio de la Seguridad Social, del cual se tiene el conocimiento referencial predicho.*

La norma de empleo es el art. 55.1.pfo. 2.º «in fine» LECO, que supone una particular excepción a la competencia exclusiva del Juez del concurso respecto de toda ejecución contra el concursado sobre bienes y derechos de contenido patrimonial ... que se corresponde con la tradicional «vis attractiva» del órgano competente para el procedimiento universal, indispensable para la preservación de la masa activa, y que se traduce en la parálisis ejecutiva sobre el patrimonio del deudor concursado de los órganos de la ejecución singular después de la apertura del concurso.

El precepto promociona tres campos de examen distintos, a saber:

- 1) Cuáles son los presupuestos de su aplicación, si basta la existencia del procedimiento administrativo y el dictado de la providencia de apremio previo a la fecha de declaración del concurso, o si se exige también el embargo previo.*
- 2) Asumiendo esa última exigencia, la determinación de algo no fácilmente objetivable, sino ambiguo y valorativo, que es el carácter necesario del bien o derecho embargado para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del concursado.*
- 3) Quién es el competente para decidir la aplicación de esta salvedad de ejecución separada.*

En cuanto a lo primero ... pudiera sostenerse que el exclusivo elemento requerido con anterioridad a la declaración del concurso para que pueda no suspenderse el procedimiento administrativo es el dictado de providencia de apremio, pero ello no encuentra un apoyo exegético terminante en la literalidad de la norma promulgada ... y además, resulta tan ajeno a toda la tradición jurídica (de la fecha del embargo como prioridad en la concurrencia), como perfectamente inconsecuente. Si la providencia de apremio no afecta uno o algunos bienes del patrimonio del deudor, y dictada, aun sin notificar, permitiera luego, con independencia de que se declarara el concurso, apremiar cualquier cosa o derecho de la masa activa, no se produciría una salvedad a la suplencia ejecutiva por las soluciones concursales -convenio o liquidación- fundada en la previa «especialización» de la responsabilidad de un bien para el crédito (en parangón con las garantías reales, pero con raíz procesal), sino una excepción absoluta del principio de universalidad del concurso, como suerte de privilegio del procedimiento administrativo frente a lo jurisdiccional, difícilmente justificable.

Por ello, debe entenderse que la excepción legal es la providencia de apremio en el procedimiento de la Recaudación, simultánea o seguida de un embargo antes de la declaración de concurso del bien que deba entrar en la masa activa, pero que no sea necesario para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del concursado.

Tercero.- *Por lo que toca a lo segundo, el problema ...*

Integrando los dos primeros apartados del art. 56 LECO, surge la inteligencia de que el sector de bienes no afectos susceptibles de realización forzosa a pesar del concurso es un círculo distinto del de bienes, aunque a afectos, dentro de los que pueden discernirse aquéllos no necesarios para la continuidad. Así los bienes no afectos siempre serían irrelevantes para dicha continuidad, y de los afectos, entre los relevantes, sólo algunos además necesarios. Únicamente así

es razonable que la ejecución por créditos garantizados sobre estos segundos pueda continuar, pero nunca iniciarse, pendiente el concurso...

Por añadidura, los créditos laborales y de la recaudación administrativa están dotados en su mayoría de un privilegio muy intenso, basado en su función social -aunque la separación ejecutiva es un beneficio procesal, que no requiere la constancia de privilegio material alguno-, y tanto la ejecución social como el procedimiento administrativo de apremio, son especiales orgánicamente respecto a la ejecución civil, e informados por principios de oficialidad y celeridad, siendo que la Administración pública adolece de una institucional falta de agilidad, y los trabajadores nulo acceso al mercado de las garantías crediticias respecto del crédito frente al empresario.

Como corolario de lo expuesto, no puede concebirse una excepción que nunca o prácticamente nunca pueda darse, dentro de los bienes afectos a la actividad del concurso, como resultaría de arbitrar un método de aproximación al «bien necesario para la continuidad» de tipo casuista y circunstancial, ya que nada afecto deja de ser necesario para que continúe una actividad aquejada de insolvencia.

A juicio del disponente, el bien necesario ha de serlo por hipótesis, y ligado al proceso productivo... Lo necesario es lo que, con independencia de la situación financiera y patrimonial del concursado, no puede expropiarse sin paralización de su actividad, y no lo que precisamente por dicha situación contribuiría a la continuidad, que es virtualmente todo.

Así, el inmovilizado tangible o intangible de una empresa será necesario por hipótesis para mantener el proceso de producción de bienes o servicios, y no lo será el almacén de existencias, cuyo destino es, en el giro de la actividad, enajenarse. Parecería más discutible la catalogación de los créditos y los fondos dinerarios. Pero tampoco éstos son por hipótesis inexcusables para producir, y si la empresa fuera solvente, no dejaría de tener actividad. La necesidad para «salvar» la empresa no es la necesidad para que continúe, prescindiendo del salvamento, que por definición siempre se necesita para una empresa insolvente. ■